

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ

KAMUYU AYDINLATMA YÖNÜNDEN
ANONİM (VE HOLDİNG) ŞİRKETLERDE
MUHASEBE DENETİMİ

(Doktora Tezi)

T. Engin BAŞAR

İstanbul, 1984

İÇİNDEKİLER

SAYFA

KISALTMALAR	III
0. SUNUŞ	1
1. ANONİM (ve HOLDİNG) ŞİRKETLER	3
10. GENEL BİLGİLER	3
11. ANONİM ORTAKLIKLARDA SINIRLAMALAR	3
110. PAY SAHİPLERİ ADEDİNDE SINIRLAMALAR	3
111. KURULUŞ ŞEKLİNE GÖRE SINIRLAMA	4
112. SERMAYE TUTARINDA SINIRLAMA	4
113. KONUDA SINIRLAMA	6
114. YÖNETİMDE SINIRLAMA	6
115. DENETİMDEKİ SINIRLAMALAR	7
12. HOLDİNGLER	9
120. GENEL BİLGİLER	9
121. HOLDİNG TÜRLERİ	10
1210. SAF HOLDİNG	10
1211. KARMA HOLDİNG	10
1212. ANA HOLDİNG	11
1213. ARA HOLDİNG	11
1214. BATI ÜLKELERİNDEKİ ÖRNEKLER	11
122. ÜLKEMİZDE HOLDİNGLERİN DURUMU	12
2. KAMUYU AYDINLATMA İLKESİ	15
20. BATI ÜLKELERİNDE DURUM	15
200. BİLGİLERDE ARANAN NİTELİKLER	19
210. TÜRKİYE'DE DURUM	20

	<u>SAYFA</u>
3. TÜRKİYE'DE MUHASEBE MESLEĞİ	26
30. MUHASEBEDE DENETİM	28
31. DENETİM DÜZENİ	29
32. DIŞ DENETİM	31
320. MALİYE BAKANLIĞI ÖRGÜTLERİNCE YAPILAN DENETİM	31
321. HESAP UZMANLARI KURULU'NUN ÇALIŞMALARI HAKKINDA BİLGİ	34
33. İÇ DENETİM	47
330. DENETÇİ (MURAKIP) TARAFINDAN YAPILAN DENETİM	49
340. SERBEST MUHASEBE UZMANLIĞI	53
350. SERBEST MUHASEBE UZMANLIĞI KONUSUNDA TÜRKİYE'DEKİ ÇALIŞMALAR	55
4. UYGULAMADA YAPILABİLECEK BİR ÇALIŞMANIN KAMUYU AYDINLATMADA MUHASEBENİN NASIL BİLGİ VEREBİLECEĞİ HAKKINDA BİR ÖRNEK	62
40. A ULUSLARARASI TAŞIMACILIK A.Ş. HAKKINDA GENEL BİLGİ	62
41. A ULUSLARARASI TAŞIMACILIK A.Ş. BİLANÇO KAR VE ZARAR CETVELİ VE HESAP ÇERÇEVESİ ÜZERİNDE BİR SERBEST MUHASEBE UZMANI TARAFINDAN YAPILAN (BİLANÇONUN KABULÜNDEN SONRA) İNCELEME SONUCU ELDE OLUNAN BİLGİ VE ELEŞTİRİLER	69
400. DÖNEN VARLIKLAR	69
410. DURAN DEĞERLER	70
420. SERMAYE	72
430. ALACAKLILAR	72
440. GENEL DURUM	72
5. S O N U Ç	75
YARARLANILAN KAYNAKLAR	83
EKLER	90

K I S A L T M A L A R

A.g.e.	Adı geçen eser
BK,	Borçlar Kanunu
GVK.	Gelir Vergisi Kanunu
HK.	Hakkında
İVİK.	İhracatta Vergi İadeleri Komisyonu
KİT.	Kamu İktisadi Teşebbüsü
KVK.	Kurumlar Vergisi Kanunu
MBHUK.	Maliye ve Gümrük Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu
MED.	Muhasebe Enstitüsü Dergisi
S.	Sahife
SSK.	Sosyal Sigortalar Kurumu
TK.	Ticaret Kanunu
TBMM.	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCMBK.	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu
TMUD.	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TSE.	Türk Standartları Enstitüsü
TÜSİAD.	Türkiye Sanayi ve İş Adamları Derneği
VUK.	Vergi Usul Kanunu

KAMUYU AYDINLATMA YÖNÜNDEN
ANONİM (VE HOLDİNG) ŞİRKETLERDE
MUHASEBE DENETİMİ

O. SUNUŞ

Günümüzde gerek ulusal gerekse uluslararası ekonomik alanda Anonim Şirketlerin iş hayatındaki önemi gittikçe artmaktadır. Kapitalist düzene ve serbest piyasa koşullarına bağlı ülkelerde sermayenin en verimli bir ortamda çalıştırılmasını ve bunun doğal sonucu olarak kâr getiren işlere yatırım yapılmasını çoğunluk anonim şirketler sağlamaktadır.

Genellikle serbest ekonomi koşullarının ortaya çıkardığı enflasyonist baskılarla sektörler ne olursa olsun, iş konusu üretim veya hizmetlerle uğraşan anonim şirketlerin sermaye ve kredi gereksinimleri her geçen gün yüksek tutarlara ulaşmaktadır.

Birkaç yıl öncesine değin belirli sermaye olanakları ile çalışmakta olan (genellikle Türkiye'de) aile tipi anonim şirketler süratle değişime uğramıştır. Diğer ülkelerde özellikle 1. Dünya Savaşı'ndan sonra görülmeye başlayan bu değişiklik, konu ile ilgili olarak Türkiye'de de bir Sermaye Piyasası örgütlenmesi koşullarına duyulan ihtiyacı da beraberinde getirmiştir. Ancak bu yansıma yurdumuzda 1960'lı yılların son dönemlerinde görülmeye başlanmıştır.

Doktora tezimiz konuyu anonim (holding) şirketlerin kamuyu aydınlatma ilkesi ile ilgili olarak muhasebe denetimi açısından incelemektedir.

Birinci bölümde genel olarak anonim şirketler ve holdingler hakkında bilgi verilmiş olup; kamuyu aydınlatma ilkesinin çeşitli yönlerine değinilmiştir. Bu açıklamalar konunun başlangıcı olduğu için önce yabancı ülkelerde ve daha sonra da Türkiye'deki durum incelenerek yürütülmüştür.

İkinci bölümde kamuyu aydınlatma ilkesi incelenmiş, üçüncü bölümde sermaye piyasasında en önemli unsurlardan biri olan muhasebe denetimi konusu işlenmiştir. Birinci bölümde olduğu gibi, bu bölümde de tarihsel yönüyle önce dış ülkelerdeki, sonra da Türkiye'deki durum işlenmiştir.

Dördüncü bölümde bir anonim şirkete ait uygulama örneklerine yer verilmiştir.

Son olarak da beşinci bölümde konu ile ilgili öneriler yapılmıştır.

Tezimizin yazıldığı günlerde konu güncelliğini korumakta ve bütün ilgililerce beklenmesine karşın henüz ilgili yasalardan bir kısmı çıkmış bulunmaktaydı.

I. ANONİM (VE HOLDİNG) ŞİRKETLER

Anonim şirketleri ekonomimizde, sermaye şirketlerinin bir türü olarak görüyoruz. Son yıllarda ise daha çok sermaye gereksinimi ve vergileme açısından avantajlı olan bir başka isimle de karşımıza çıkmaktadır: Holding'ler.

10. GENEL BİLGİLER

İnsanların iktisadi amaçlarla bir araya gelerek, emek veya mallarını müşterek bir gayeye erişmek üzere, bir akitle birleştirmeleri ŞİRKET olarak tanımlanmıştır (Bk. 520/1).

Başlangıçta sadece şirket olarak anılan bu tanımlama sonraları yerini ortaklık deyimine bırakmıştır.

Ortaklık halinde çalışma, belirli bazı faktörlerin zorunluğu karşısında başlamış ve günümüz ekonomisinde de bu gereksinmeyi daha da arttırmış bulunmaktadır.

"Anonim", lügat anlamında "adsız" demektir (1).

11. ANONİM ORTAKLIKLARDA SINIRLAMALAR

Anonim ortaklıklarda kuruluş, sermaye, yönetim, konu, pay sahipleri adedi ve denetim bakımından bazı sınırlamalar getirilmiş bulunmaktadır.

110. PAY SAHİPLERİ ADEDİNDE SINIRLAMALAR

Çoğu kez yasalar anonim şirket pay sahiplerinin alt sınırını belirtmektedir. "Türkiye'de, Almanya'da ve Avustur-

(1) Ergin, F., "Anonim Ortaklık", Ak İktisat Ansiklopedisi, İstanbul, Ak Yayınları, cilt 1, s. 39-41.

ya'da en az beş ortakla anonim şirket kurulabilir. Fransa'da ve Belçika'da anonim ortaklık hissedarlarının kuruluşteki asgari sayısı yedidir ve şirketin faaliyette bulunduğu sürece ortak sayısının bu sayı altına düşmemesi kanuni bir şarttır. İsviçre'de ve "genellikle" Amerika'da kuruluş anındaki ortak sayısının en az üç kişi olması lâzımdır" (2).

111. KURULUŞ ŞEKLİNE GÖRE SINIRLAMA

Yasalarımızda anonim şirketlerin kuruluşu tedrici ve ani olarak gösterilmiştir (TK. 271-303).

Aile şirketi olarak kurulan anonim şirketler genellikle ani; halka açık olarak kurulanlar ise tedrici olarak kurulmaktadır. Burada bir faktör de sermayenin sağlanmasındaki nakit sıkıntısı olarak görülmektedir.

112. SERMAYE TUTARINDA SINIRLAMA

TK. 272'ye göre "Hususi kanunlarda aksine hüküm olmadıkça, esas sermaye miktarı beşyüz bin Türk Lirası'ndan aşağı olamaz".

Burada işaret edilen özel kanunlar arasında 7129 sayılı Bankalar Kanunu'na değinmek yerinde olacaktır.

Bankalar Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 5. maddesine göre:

"Türkiye'de teşekkül eden bankaların tediye edilmiş, sermayeleri ile ihtiyat akçeleri baliğinin ve yabancı memleketlerde teşekkül edip Türkiye'deki merkez şubesine tahsis ettikleri tediye olunmuş sermayeleri ile Türkiye'deki ihtiyat akçeleri yekûnunun en az 1 milyar lira olması şarttır.

(2) Ergin, F., A.g.e., s. 40.

Şube açmada bu miktar, nüfusu 1 milyondan fazla şehirlerde 100 milyon liradan ve nüfusu 500 binden fazla, 1 milyondan az şehirlerde 50 milyon liradan az olamaz.

Bankaların, yukarıdaki esaslar dahilinde, şubelerine tahsis edecekleri sermaye miktarlarının:

- 1- Nüfusu 1 milyondan fazla şehirlerde en az 100 milyon lira,
- 2- Nüfusu 500 binden fazla ve 1 milyondan az olan şehirlerde en az 50 milyon lira,
- 3- Nüfusu 500 binden az olan şehirlerde en az 25 milyon lira olması şarttır.

Muhtelif şehir ve kasabalarda şubeleri bulunan bankalar için en az sermaye miktarı, banka merkezi nüfusu en fazla olan şehirde addedilmek suretiyle hesap ve tespit olunur.

Yukarıdaki hallerin hesabında bir bankanın aynı şehir ve kasaba hudutları içindeki şubeleri bir şube olarak kabul edilir.

Muhtelif şehirlerde şubeleri bulunan bankalar için bu maddede derpiş edilen sermaye hadleri merkez ve şubelerinin buldukları şehir ve kasabalara ait hadleri ayrı ayrı hesap ve cem edilmek suretiyle tespit olunur.

Bankalar, genel nüfus sayımlarından sonra ilk neticelerinin Devlet İstatistik Enstitüsü'nce yayınlanmasını izleyen bir yıl içinde şubelerine tahsis etmeleri gereken sermaye miktarlarını bu madde hükümlerine göre arttırmaya mecburdurlar.

Sigorta Şirketlerinin Murakabesi Hakkındaki 7397 sayılı kanunun 2. maddesinde belirtildiği gibi anonim sigorta şirketlerinin en az sermayesi bir milyon lira olmalıdır.

Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nde de kuruluş kanunlarında tespit edilen sermaye çoğu kez beşyüz bin liradan fazladır.

113. KONUDA SINIRLAMA

Bankacılık ve Sigorta İşletmesi konularında çalışacak ortaklıkların kesinlikle anonim şirket şeklinde olması Ticaret Kanununun âmir hükümlerindedir. Ancak TK. 271'de "anonim şirketler kanunen yasak olmayan her türlü iktisadi maksat ve konular için kurulabilirler. Şu kadar ki; esas mukavelede şirket mevzuunun hudutlarının açıkça gösterilmiş olması şarttır".

Ancak sınırlama sadece konunun iktisadi olmasını emreder. Bu durumda konu ticari sınai veya bir hizmet olabilir (muhasebe uzmanlığı, müşavirlik gibi). Ancak bir yardım müessesesi veya siyasi partilere yardım amacıyla anonim şirket kurulamaz.

Son zamanlarda spor kulüplerinin de halka açık anonim şirketler haline dönüştürülmesi yolunda çalışmalar görülmektedir.

114. YÖNETİMDE SINIRLAMA

Anonim ortaklıklarda yönetim kurulları en az üç kişiliktir. Yönetim kurulu üyeleri ortak statüsünde olmaları gereklidir. Eğer ortak olmayan bir kimse yönetim kuruluna seçilirse- ancak pay sahibi niteliğini kazandıktan sonra yönetimde göreve başlayabilir.

Ortaklığı temsil yönetim kurulu üyelerinden en az bir kişi tarafından yapılabilir.

Yönetim kurulu üyeleri genel kuruldan izin almadıkça ortaklığın faaliyetine giren konularda ticari faaliyet gösteremez.

"İdare meclisi esas itibariyle anonim şirketlerin idare ve temsil organı ise de, idare meclisinin denetleme görevi de söz konusudur ve hatta idare meclisinin bu görevi, genel kurul kararlarının iptalini istenmede olduğu gibi (TK. 381), bazen genel kurul denetlemeye kadar uzanmaktadır" (3).

TK. 320'nin emrettiği hükümlerden biri de: İdare meclisi üyelerinin şirket yönetimine katılmaları ve bu yönetimde gereken özeni göstermeleridir.

115. DENETİMDEKİ SINIRLAMALAR

Anonim şirketlerde gerek pay sahiplerinin haklarının korunması, gerekse devlet başta olmak üzere, anonim şirket faaliyeti ve bu faaliyet sonucu oluşan gelirle ilgili olan üçüncü kişilerin haklarının korunması ilgili yasalarda bulunmaktadır.

Anonim ortaklıkların denetimi çeşitli ülkelere göre bazı farklılıklar göstermektedir. Batıda denetim, kamu sektörü yanında bağımsız özel denetim organlarınca da yapılmaktadır. Kanımızca ülkemiz ve diğer batı ülke anonim şirketleri denetimi arasındaki en büyük farklılık bu konuda bulunmaktadır. Çalışmamızın özünü de bu farklılığın yok edilmesine değin inceleme ve öneriler kapsamaktadır.

(3) Domaniç, H., "Anonim Şirketler", İstanbul, 1978, s. 431.

Devletin rolü ülkemizde anonim şirketlerin kuruluş için Ticaret Bakanlığı'na başvurmaları ile başlar.

TK. 275'e göre Devlet, il ve belediye gibi kamu tüzel kişilerinden birisine, esas mukaveleye hüküm konulmak kaydıyla pay sahibi olmasa dahi konusu kamu hizmeti olan anonim şirketlerin yönetim ve denetim kurullarında temsilci bulundurmak hakkı tanımıştır.

TK. 274, 297, 378, 435'deki hükümlere göre de: Anonim şirketler, kuruluş ve faaliyet dönemlerinde Ticaret Bakanlığı'nın (Bankacılıkla uğraşanlar ayrıca Maliye Bakanlığı'nın) denetimine tâbidir.

Ancak Türkiye'de devletin, anonim şirketlerin kuruluşundan itibaren genellikle şekle yönelik denetimine karşı çıkanlar olduğu gibi, bunu daha da yoğunlaştırmak isteyenler bulunmaktadır.

"Batı Avrupa veyahut başta Avrupa ve Amerika olmak üzere birçok Batı memleketinin anonim şirketlerinde kuruluş sisteminde izin var mı, yok mu meselesini öteden beri inceledik. Buraya bir hülâsasını getirdim. Meselâ, İtalya'da yok, Belçika'da yok, Lüksemburg'da yok, Amerika'da bazılarında var, bazılarında yok, İngiltere'de yok.

Bizim kanunumuzun alındığı İsviçre'de yok, Almanya'da yok, Fransız sisteminde yok. Bazı Amerikan şirket tiplerinde var. Yani Batıyı inceleyecek olursak, iki, üç memlekette (böyle her türlü şirket için değil) izin vardır. Birçoğunda yüz seneden beri yoktur izin. Bazı memleketlerde, noter mukavelesine dahi lüzum yok; mukavele hususi olarak kurucular tarafından yapılır. Sicile tevdi edilir, sicil onu kayıt eder, imzaları kontrol eder, hüviyetleri kontrol eder ve anonim şirket

kurulur. Binaenaleyh eğer kolaylaştırmak ve bu sermayeyi teşekkül ettirmek istiyorsak halka açık anonim şirket için değil, genel olarak bütün anonim şirketler için denetleme komisyonu idaresini kabul edeceğimiz yerde izin belgesini kaldırmak lâzım" (4).

Anonim şirketlerin gelişmesiyle birlikte günümüze değin konu güncelliğini korumasına karşın denetimle veya sermaye piyasasını düzenleyen ilgili yasa tezin kaleme alındığı günlerde, ancak bazı konularda çıkartılmış bulunmaktaydı.

12. HOLDİNGLER

120. GENEL BİLGİLER

"Holding şirket, öncelikle kendi bağlı şirketlerin yönetimi ile uğraşan bir kuruluştur" (5).

"Holding şirketlerin ilk örnekleri 1888-89 yılında A.B.D.'nin New Jersey eyaletinde, anonim şirketlerin birbirlerinin hisse senetlerini satın almalarına izin veren bir kanunun kabul edilmesinden sonra görülmüştür" (6).

TK. 466'da amacı özellikle başka işletmelere katılmak olan holdinglere değinilmiştir.

-
- (4) Domaniç, H.: "Sermaye Piyasasının Gelişmesi İçin Hukuk Yönünden Teşvik Tedbirleri": Muhasebe Uzmanlığı ve Sermaye Piyasası, der. Ankan, T.; T. Küçükberksun, S., T. Muhasebe Uzmanları Derneği Yayını No. 4, İstanbul, 1975, s. 265.
- (5) Kohler, E.L., A Dictionary For Accaountants, Prentice Hall, INC., Englewood Cliffs, N. J., s. 254.
- (6) Aysan, M.A., Holding Şirketlerde Açıklama ve Denetim. Holding Şirketlerde Muhasebe, Denetim ve Vergi Problemleri kitabından ayrı baskı, s. 59.

"Holding hukuki bir terim olmayıp iktisadi ve mali bir oluşumu belirten terimdir. Bir tüzel kişinin diğer şirketlere devamlı katkısı bulunduğunu, bunların yönetimi üzerinde bariz ve üstün bir tesiri olduğunu ifade eder" (7).

Türk ekonomisinde 1970'li yıllarda görülmeye başlanan holding kuruluşlar genellikle ortaklıkların sermaye gereksinimi sonucu ortaya çıkmıştır. Bir diğer neden de bu kuruluşun bağlı şirketlerin kazancına sağladığı vergi ödemesindeki gecikmedir. Özellikle enflasyonist bir baskının ekonomiye sağladığı bu imkân son yıllarda holding kuruluşların sayısını hızla arttırmıştır.

121. HOLDİNG TÜRLERİ

1210. SAF HOLDİNG'in amacı sadece başka şirketlere katılmaktır. Birçok halde saf holding amacı ile de çalışsa eğer sermayesine katıldığı kuruluşlarda serbest piyasa şartlarının dışına çıkarak rekabeti kaldıracak bir şekilde kontrol etme amacını güderse saf holdingin çalışması zararlı olacaktır.

Bir saf holdingin yönetmekte olduğu kuruluşlarda ucuz maliyet politikası ile hareket etmeyi ana amaç olarak kullanması ve bunu bağlı kuruluşlarına empoze etmesi halinde, çalışması ekonomi için yararlıdır.

1211. KARMA HOLDİNG

Böyle bir holdingde her ne kadar ana amaç gene bağlı şirketlerin sermayelerine katılıp yönetilmesi ise de holding kuruluş kendi başına da bazı ticari faaliyetlerde bulunabilir.

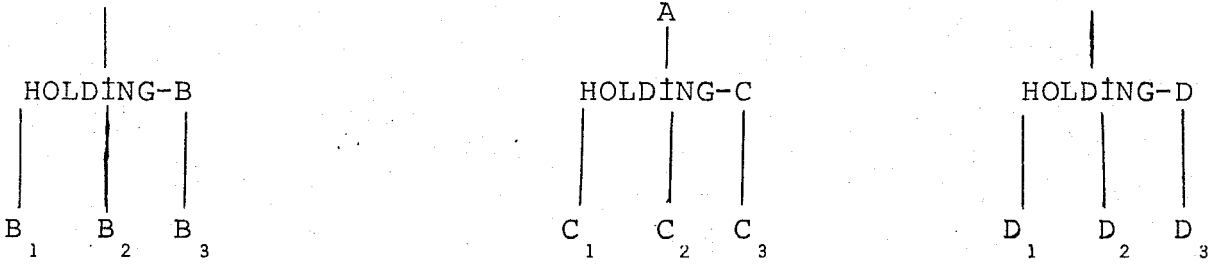
(7) Çevik, O. N., *Anonim Şirketler*, 2. baskı, Seçkin Kitapevi, Ankara, 1979, s. 1062.

Ancak son zamanlarda Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Dairesi, anonim şirket sözleşmelerinde iştirak dışında bir üretim, yahut ticaret konularının bulunmamasına dikkat etmektedir.

1212. ANA HOLDİNG

Holdingle bir piramit şeklinde kademeli olarak kurulurlar.

ANA HOLDİNG



kademenin başında bulunan holding ana holding olarak nitelenir.

1213. ARA HOLDİNG

Piramit şeklindeki organizasyonda ana holding ile bağlı şirketler arasında kalan holdinglere ara holding ismi verilir.

Holdingle kuruluşlarda bağlı şirketlerle olan bağı bir piramit veya salkım şeklinde yaymanın anlamı küçük yatırımlarla büyük bir faaliyeti kontrol altına almak ve finansman konusundaki olanaklardan en geniş şekilde yararlanmaktır.

1214. BATI ÜLKELERİNDEKİ ÖRNEKLER

Batı ülkelerindeki örneklerde ise kamu hizmeti ile uğraşan holdingler ve banka holdingler bulunmaktadır.

122. ÜLKEMİZDE HOLDİNGLERİN DURUMU

Türkiye'de 1970'li yıllardaki ekonomik sıkıntıların enflasyon nedeniyle her geçen gün daha geniş sermaye tutarlarını gerektirmesi sonucu özellikle büyük kuruluşlar holdingleşme yoluna gitmeye başlamışlar, gene aynı nedenle kapalı veya aile şirketleri şeklinde olan kuruluşlar bile halka açılma yönünü yeğlemişlerdir.

Hatta gene büyük kuruluşların sermaye piyasasındaki etkilerini ve aynı piyasadān elde edecekleri yararları arttırmak amacıyla banka kurmaya veya kurulu bankaların hisselerini ele geçirmeye çalışmaları da bu yıllarda görülmeye başlamıştır.

Holdingleşme yolunun büyük kuruluşlarca seçilmesinin bir amacı da kurum kazancından ödenecek olan stopaj gelir vergisinin bir yıl ertelenerek ödenmesidir. Para değerinin devamlı olarak düşmekte olduğu bir ortamda aynı tutarın bir yıl geç ödenmesinde, ödenecek tutarın % 20 stopaj değerinden daha fazla oranda gelir sağlayabileceği açıktır.

Piyasadaki kanı da, pay sahipleri ve diğer ilgililere sadece holding isminin bile büyük güvence vermesi olarak belirmiştir.

Uygulamada holding şirketlerin kullandıkları bir konuda, kayıtlı sermaye kadar tahvil çıkarabilme olanağını, bağlı şirket pay senetlerini daha yüksek değerlerle holdinge devir alarak, daha fazla tutarda tahvili piyasaya sürebilmeleridir. Çoğu kez tahvil çıkarmada bu şüpheli hava etkisini silmek amacıyla bir banka garantisi ile satışlar tercih edilmektedir. Ancak, çıkarılan tahviller ister banka garantili, ister garantisiz olsun, ekonomik koşullar nedeniyle hisse senetlerine oranla kısa sürede satılabilme olanağına sahip bulunmaktadırlar.

Kamuyu aydınlatma ilkesi öncelikle elindeki tasarrufların elverişli bir şekilde kullandırılacağını ümit ettikleri sermaye sahiplerini ilgilendirmektedir.

Bu kesim bu konudaki ilgililerin yalnızca bir bölümünü oluşturmaktadır. Fakat hiç şüphe yok ki bu kesim kadar sağlıklı bir aydınlatmaya gereksinim duyan başka bir kesim yoktur. Ancak bir başka gerçek de bu aydınlatmada gerçekleri en zor anlayabilecek kesimin de bu olduğudur. Bu zorluk kanımızca ancak bazı standartlar oluşturulabilirse giderilebilecektir. Bu standartların başlıcaları da özellikle muhasebe prensiplerinin işletmelerdeki kullanımına bağlı olarak oluşturulabilir. Bir yerde bu standartlar, gerektiğinde sır gibi saklanmamalarına karşın gene de bu kesimce zor anlaşılabilmesi doğaldır. Sermayeyi kullananları nasıl bir görevli denetleyecekse, parasını kullanılmaya terketmiş olan ve geliriyle yarar gören kesime de olayları anlatacak ve sermayelerini kullanmaya yön verecek bir görevli olmalıdır.

Yeni çıkan yazıyla bu durum bir parça açıklığa kavuşmuş bulunmaktadır. Ancak başlangıç sürecinde olan bu durum henüz yeterli değildir. Çünkü Sermaye Piyasası Kanunu çıkmış, fakat Yeminli Serbest Muhasebe Uzmanlığı yasası henüz çıkarılmamıştır. Her iki kuruluş ancak birbirini tamamlar durumda görev göreceği için birinin eksikliği her zaman kendisini belli etmektedir ve kanımızca kuruluşu hakkındaki yasa çıkana dek artan bir şekilde bu ihtiyacı vurgulayacaktır.

Günümüzde konuyu aydınlatmada profesyonel bazı kuruluşların görev aldığı izlenmektedir. Bunlar daha çok menfaat amacıyla bu konuya girmektedirler. Halbuki kamuyu aydınlatmada kamu sektörüne düşen görev ülkemizde daha büyük bir pay almalıdır. Hatta bu görev kamunun kaynaklarını kullanan sermaye şirketlerince sağlıklı bir şekilde kullandıran kesime

bir yarar karşılığı olmaksızın aktarılmalıdır. Bu sağlıklı iletişimin özünde kendi işletmesinin kaynaklarını gerçeğe uygun verilerle kullanabilme ilkesi yatmaktadır. Bu ilkedен uzaklaştıkça kamuyu aydınlatmada da gerçeklerden uzaklaşmaktadır.

Ancak, sapmalar sonuçta beklenmeyen ve her halde tarafların hiçbirinin istemediği şekilde de çıkabilmektedir. Bu şekilde bir sonuç ise çok geç olmakla birlikte ilgili veya ilgisiz bütün kamuyu aydınlatmaktadır. Böyle bir aydınlatma ise sonuçta uzun süreli tepkilere neden olarak sermaye piyasasının gelişmesini gene geciktirmekte ve her girişimde beklenenin aksine iyi niyetli ilgililerin cesaretini yok etmektedir.

Bu konuda bütün yük de kamuya yüklenmektedir. Başlangıçta bu yükün kamuda olduğu bir gerçek olarak kabul edilebilir, fakat ilgili kurumlar oluşturulduktan sonra kamuya düşen sadece bir denetim olacaktır. Bu kuruluş dönemi beklenen bazı kurumların kuruluşunu ister istemez geciktirmektedir. Bu gecikmeden de olumsuz yönde yararlanmak isteyenler de meydanı boş bularak durumu kendi lehlerine sonuçlanacak şekilde değerlendirmekten kaçınmamaktadırlar. Konuyu diğer ülkelerde bulunan ve henüz bizde kurulamayan müesseseleri inceleyerek sürdürüyoruz.

2. KAMUYU AYDINLATMA İLKESİ

20. BATI ÜLKELERİNDE DURUM

Avrupa ülkeleri ve A.B.D.'de sermaye piyasası oluşması, anonim şirketlerin teşekkülü, kamuya bilgi verme zorunluluğu birbirine paralel olarak gelişmiş durumdadır.

Endüstrinin çok gelişmiş olduğu ülkelerde, doğal sonuç olarak anonim şirketler, holdingler ve sermaye piyasası da gelişmiştir. Bu gelişmede en büyük rol halkın pay sahibi olmadaki isteğinden kaynaklanmaktadır. A.B.D.'de bu isteğin güvenini SEC, Menkul Değerler ve Borsalar Komisyonu sağladığı gibi, piyasadaki alım-satım düzenini özellikle aracı firmalar yapmaktadır.

Bunların en ileri gelenlerinden olan biri, Merrill Lynch Pierce Fenner and Smith Inc. yayınladığı broşürde şu bilgilere göz atmamız yararlı olacaktır.

"Niçin Hisse Senedi Alırlar?"

Halkın hisse senedi alması üç nedenle olur: Gelir, değerlendirme veya bunların her ikisi birden. Geliri düşünen yatırımcı daha çok muhafazakâr olup, elindeki hisse senetlerinden gelen geliri yaşaması için gerekli giderlerde kullanır.

Diğer yatırımcılar ise öncelikle değerlendirilmeyi düşünür ve gelir sağlama ikinci planda kalır.

Menkul Kıymetler Analizinin Özellikleri
Analizi Yapan İşletmeleri Nasıl Ölçümler
Analizi Yapanın İnceleyeceği Faktörler Nelerdir?

- 1- Kazançlılığın büyümesi geçmişte; büyüünce gelecekte,
- 2- Yatırım geri dönüş hızı,
- 3- Yönetimin niteliği,
- 4- Piyasadaki ve üretimdeki yeri; endüstrideki rekabet durumu,
- 5- Gelişmedeki dağılım,
- 6- Temettü dağıtımındaki gelişme,
- 7- Bilânço durumu, muhasebe politikası,
- 8- Gelecekteki kazanç tahmini,
- 9- Temettü tutarı,
- 10- Teşvik değeri,
- 11- Ekonomik ortam,
- 12- Endüstride ortam; endüstrideki nitelikler nelerdir? Kârlılığı hangi faktörler oluşturur?
- 13- Teknolojik gelişmeler,
- 14- Yatırımcının görüşü - karşıt görüşle gelecekteki olumlu projeler arasında bir anlaşmazlık var mıdır?

Yatırımcı bu bilgileri nereden alır?

- 1- Ticari ve kamu yayınlarını okuyarak,
- 2- Bilanço ve mali bilançoları analiz ederek,
- 3- Kamuyla temas ederek,
 - a) Şirketin sorumluları ile en az dört ayda bir veya daha sık,
 - b) Satıcı ve toptancılarla,
 - c) Rakiplerle (en iyi bilgi bunlardan sağlanır),
 - d) Kanun yapıcılarla ilişkilerle, Washington'dan,
 - e) Ticari basın raporlarından,

- 4- Genel olarak yılda bir veya iki kez bizzat ziyaretle,
- 5- Toplantılara katılarak,
- 6- Dışardan elde edilebilecek bilgisayar araştırma kaynaklarından,
- 7- Özel durumları inceleyerek,
- 8- Araştırmacıların yapacakları toplantılara katılarak.

Menkul kıymetlerde yapılan analiz her zaman doğru olmayabilir. Tümüyle bilimsel yöntemler kullanılmasına karşın menkul kıymetler analizi bir bilim değil, bir sanattır (8).

Bilimsel verilerin elde edilmesinde bilgisayarların da yardımıyla çalışan ve gene bilgisayardan yararlanarak, sermaye piyasasında özellikle kararların alınmasında A.B.D.'de aracılıkların rolü tartışılmaz. Bilhassa dünyadaki bütün borsaların takibi ve alınan bilgileri anında müşteriye iletmede, karar ve görüşünü almada iletişim araçlarının yararı çok büyüktür.

A.B.D.'de menkul değerler hakkında hazırlanan bilgilerin doğruluğunu çeşitli organlar sağlar:

- SEC : Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu.
- FASB : Mali Muhasebe Standartları Kurulu.
- APB : Muhasebe Standartları Kurulu.
- CPA : Fermanlı Kamu Muhasipleri.

Kapitalist düzende, bir kamu kuruluşu olan (The Securities and Exchange Commission) Menkul Değerler ve Borsa Komisyonu sermaye piyasasında kaynakların yeterli bir yolda kullanılmasını sağlar.

Komisyonun amaçları üç konuda toplanır:

İlki, toplanan bilgilere yön vermek. Komisyon herkes

(8) *Stock Selection Timing and Techniques*, Merryl Lynch Pierce Fenner and Smith Inc., September 1978, s. 3-5.

için gerekli olan güvenilir ekonomik bilgileri zamanında piyasaya yeterince sağlar.

Eğer piyasa, kaynakları, sermayeyi en verimli şekilde kullanmak istiyorsa, bilgiler bu fırsatların neler olduğunu belirtmelidir.

İkincisi, komisyonun düzenlediği bilgiler ticaret mekanizmasına yön vermelidir. Piyasa hakkında açıklık, belirginlik sağlanmalı, ilgili kimseler bu şartların mevcut olduğundan emin olmalıdırlar. Eğer piyasa esrarlı bir kapalı kutu gibi ve çeşitli yönlere çekilebilecek bazı şüpheler bulunuyorsa gerekli ve yeterli bir kaynak sağlanamayacağı gibi bu piyasaya halkın da geniş bir oranda katılması sağlanamaz.

Üçüncü bölüm SEC'in sorumluluğu, başkalarının sermayelerini yöneten yatırım kuruluşları ve yatırım müşavirleri üzerindeki denetimdir" (9).

Gerçekten konuyu aydınlatma ilkesi yönünden bakıldığında, ilgililerin büyük bir boyuta ulaştığı görülmektedir.

Anonim şirketin paylarını elinde bulunduranlar ile ilerde payları satın almaları muhtemel pay sahipleri; işletmeye kredi veren ve ilerde verebilecek olanlar; işletmede çalışanlar ve işletmenin en gözde alacaklısı durumunda olan devleti bu sıralamaya dahil edebiliriz.

Geniş bir açıdan bakıldığında ekonomik hayatta üretim veya hizmet yolunda topluma yarar sağlayan büyük sermayeli, çok personelli işletmelerin toplumun her kesimini ilgilendirdiği bir gerçektir. Bu ilgi çoğu kez uluslararası boyutlara da uzanabilir. Çok uluslu şirketlerde bunun örneklerini görme olanağı bulunmaktadır.

(9) Burtan, John C., "The SEC and the Changing World of Accounting", *Journal of Contemporary Business*, Spring 1973, s. 51.

200. BİLGİLERDE ARANAN NİTELİKLER

2001. ÖLÇÜMLEME

Muhasebe teorisyenleri ölçümlemede genellikle dikkatlerini "ekonomik işlevler nasıl ölçümlenebilir" sorusuna yöneltirler. Muhasebe kuralına göre, tarihi olan bu sorunun yanıtı yararlı bir bilgi sağlamaz.

(The Financial Accounting Standards Board FASB) Mali Muhasebe Standartları Kurulu, yeni bir kuruluş olup şirketlerin sonuçları hakkında pratik ölçümler getireceği inancındayım. Muhasebe Prensipleri Kurulu (Accounting Principles Board, APB) gerçekleri bulmak için oluşturulmuştu. 1958'de kurucuların da belirttiği gibi genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine (Generally Accepted Accounting Principles, GAAP) uygun olarak yapılacak muhasebe araştırmalarını geliştirecekti.

2002. BİLGİLERİN DOĞRULUĞU

İkinci önemli faktör mali bilgilerin doğruluğudur, burada denetçilerin rolünün önemi göze çarpar. 1934'de kongre mali sonuçların doğruluğu sağlayacak kamu muhasipliği mesleği ve SEC, Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu üyelerini oluşturdu.

2003. BİLGİLERİN TAMAMLILIĞI

Gerçek sorun burada, ne kadarı yeterlidir? Ne amaçla? Bundan başka mali bilgileri inceleyen kimselere basit ve anlaşılabilir bir şekilde sunulmasıdır.

2004. BİLGİLERİN PROFESYONEL BİR ŞEKİLDE KULLANILMASI

Analiz yapanlar kabiliyet ve bilgilerini geliştirmelidirler. Fermanlı Mali Analistler Programı bir başlangıçtır, fakat yeterli değildir. Analiz yapan bilgilerin tamam olmasını sağlayacak muhasebe bilgisine sahip olmalıdır" (10).

(10) Burton, J. C., "The SEC and The Changing World of Accounting", *Journal of Contemporary Business*; Spring 1973, s. 64.

Avrupa ülkelerinde de benzer çalışmalar yapılmıştır. Özellikle Almanya'da muhasebe ve mali konularda şekle ait durumlarda katı bir tutumla prensiplere bağlılık anonim şirketlere ait hükümlerde de görülmektedir.

"Yaklaşık 20 yıl süren tartışmadan sonra Batı Almanya Parlamentosu geçenlerde, "Yeni Hisseli Şirketler Kanunu'nu" kabul etti. Kanun 6 Eylül 1965'te Parlamentodan geçti ve 10 Ocak 1966'dan itibaren yürürlüğe girdi.

Kanun, şirketleri hisse senetleri borsada kıt olsun, olmasın; ister yüz bin, ister beş yüz bin adet hissesi olsun, mali yıl sonunda, mali durumlarını tekdüzen bilançoya uygun bir şekilde bildirmeyi zorunlu kıldı. Bu bilançonun kamu muhasibi (Wirtschaftsprüffer) tarafından denetlenmesi de şart koşuldu" (11).

Avrupa Ekonomik Topluluğu üyeleri arasında varılan anlaşmalara göre, kamuyu aydınlatma ilkesi yalnız anonim şirketlere değil, büyük limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere de uygulanması görüşü önem kazanmaktadır.

210. TÜRKİYE'DE DURUM

"Haklarında özel kanunlar çıkarılmış anonim şirketlerin, kanun veya esas mukavelelerine hüküm konulmak suretiyle, kamuyu aydınlatmak amacı ile üç aylık hesap vaziyetinin veya veya yıllık bilançonun yayınlanması uygulamasına ülkemizde çok önceleri başlanmıştır.

Yeni düzenlemeyle birlikte bankalar denetçiler tarafından onaylanmış bilanço ve kâr, zarar cetvellerinin genel kurul toplantı tarihinden itibaren 1 ay içinde yönetim kurulu ve

(11) Niehus, R. J.; "Stock Corporation Law Reform in Germany and the Public Accountant", *The International Journal of Accounting*, Cilt 1, No. 2, s. 25, Spring 1966.

denetçi raporları ile birlikte Maliye ve Ticaret Bakanlıkları ile T.C. Merkez Bankası'na tevdi ederek Resmi Gazete ve yurt çapında yayın yapan bir gazete ile ilân etmek zorundadır (12).

Ayrıca her üç aylık hesap özetleri Maliye Bakanlığı ve T.C. Merkez Bankası'na gönderilir.

14.6.1946 tarihli Türkiye Emlâk Kredi Bankası Kanunu;

- Bilanço, genel kurulun toplanma tarihinden itibaren, bir ay içinde, biri Resmi Gazete olmak üzere, en az iki gazete ile neşir ve ilan olunur (md. 79).

20.3.1954 tarih, 4/2549 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile kabul edilen Türkiye Vakıflar Bankası Türk Anonim Ortaklığı Ana Sözleşmesi;

- Banka her takvim yılı sonu itibariyle düzenleyeceği bilançoğu Resmi Gazete ile ilan eder (md. 58).

13.5.1970 tarih, 7/597 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile yürürlüğe konulan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Anonim Şirketi Esas Mukavelesi" (13).

Bu hükümler dışında henüz yasalarımızda kamuyu aydınlatma amacıyla düzenlenmiş herhangi bir zorunluk bulunmamaktadır. Ancak son yıllarda, vergi ödeme bakımından teşvik edici, kontrol edici bazı önlemler alınmasının sonucu olarak çeşitli yayın organlarıyla, özellikle büyük işletme ve kuruluşların ne kadar vergi ödedikleri hususunda açıklamalar yapılmaktadır. Sanayi ve Ticaret Odaları tarafından yapılan ya-

(12) Bankalar Hakkında Kanun Hükmünde Kararname/70, madde 54, 22.2.198 tarih ve 19112 (2. mükerrer) sayılı Resmi Gazete.

(13) Çevik, O., "Anonim Şirketler", Seçkin Kitabevi, Ankara, 1979, s. 96, 97.

yınlarda yıllık ciro bakımından önde gelen 100-200 kuruluşun isimleri bildirilmektedir. Son yılların gereksinmesi olarak dışsatım yolu ile döviz kazandıran işletmeler ilan edilerek ödüllendirilme yoluna gidilmektedir.

Dolaylı kamuyu aydınlatma olabilecek daha çok reklam amacıyla yapılan bu bildirimlerin ne kadar yararlı olabileceği kuşkusuz tartışılabilir. Ancak yasal bir zorunluk olmasa da Türkiye'de alışlagelmiş, işletmelerin kapalı kutu olmalarının dışına çıkılması dikkatle izlenir bir durumdur.

Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nce yapılan bildirimler ise çoğu kez yıl sonu zararlarının bildirilmesinden ileriye gitmemektedir.

Sabit yatırımlar açısından bakıldığında Türkiye'de özel ve kamu sektörleri açısından ve bilgi vermek ve almakla yükümlü istekli kişilerin önemi daha iyi anlaşılacaktır.

Aşağıda Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği tarafından yayınlanan The Turkish Economy 1980 kitaptan alınan rakamları sunuyoruz:

SABİT YATIRIMLARDA
SEKTÖR DAĞILIMI
(1973-1977 Ortalaması)

	<u>Özel</u>	<u>Kamu</u>	<u>Toplam</u>
Tarım	13.62	10.11	11.83
Madencilik	0.55	6.68	3.68
Üretim	32.66	24.00	28.24
Enerji	0.42	34.05	7.38
Ulaştırma	16.12	24.83	20.57
Turizm	1.15	0.87	1.-
İnşaat	32.40	2.14	16.95
			./.

	<u>Özel</u>	<u>Kamu</u>	<u>Toplam</u>
Eğitim	0.22	6.22	3.28
Sağlık	0.14	2.01	1.10
Diğer hizmetler	2.72	9.09	5.97
T O P L A M	100.00	100.00	100.00

T. İş Adamları ve Sanayicileri Derneği,
Turkish Economy 1980, s. 171.

"Özel sektördeki yatırımların tarımda 1979'da % 9.6'ya düştüğü, üretimde ise özel sektör yatırımlarının evvelki 5 yıllık ortalamaya göre 1978'de % 28.8'e indiği görülmektedir. Fakat 1979'da bu düşüş tehlikeli bir şekilde % 23.7'ye varmıştır.

Ulaştırımda 1978'de de yatırım yüksek olmuştur (% 21.7 toplam yatırımlara oranla), fakat 1979'da bu oran % 16.7'ye düşmüştür" (14).

Sermaye piyasası ile ilgili bilgilere baktığımızda ise: "1979 yılında özel sektör 3.882 milyon TL'lik tahvili halka satışa çıkarmıştır. Tahvillerin % 80'i yılın ikinci yarısında satışa çıkarılmıştır. 1978 ile karşılaştırıldığında yeni tahvil çıkarılışı 1979'da % 96.6 bir artış göstermiştir.

Hisse senetleri ise 1.9 milyarlık rekor sayıya ulaşılan 1974'e göre düşmeye devam etmiştir. 1979'da bu düşüş devam ederek 252 milyon TL'lik hisse senedi çıkarılmıştır" (15).

(14) Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği, "Turkish Economy, 1980", İstanbul, 1980, s. 171.

(15) Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği, A.g.e., s. 265.

ÖZEL SEKTÖR TARAFINDAN
ÇIKARILAN TAHVİL VE HİSSE SENEDİ
(Milyon TL)

<u>YIL</u>	<u>Hisse Senedi</u>	<u>Tahvil</u>
1970	132	387
1971	85	130
1972	180	350
1973	800	630
1974	1900	470
1975	700	1232
1976	685	1556
1977	450	1383
1978	372	1975
1979	252	3882

Hisse senetlerinin çıkartılmasının düşme ve buna karşın her yıl artan tahvil ihracının başlıca nedeni Türkiye'de son yıllarda büyük boyutlara varan enflasyonun doğal bir sonucu olmuştur.

Sermaye piyasasında tahvil alımına istekli kişilerin sayısı da ihraç oranıyla uygun olarak devamlı artma göstermiştir. Ancak ne yazık ki bütün güncelliğine karşın henüz KAMUYU AYDINLATMA konusunda etkin bir çalışmaya girilememiş 1970-1980 süresince gelip geçen hükümetler de ilgili yasanın çıkartılmasına yardımcı olamamışlardır.

Bir noktada sermaye piyasası bu oranda gelişirken bu piyasa ile güvence bakımından en yakın ilgili olan halkın yararlarını sağlama konusunda bugüne değin fazla bir hüküm getirilememiştir.

"Yatırımcılar bir şirketin, gerek hisse senedi ve gerekse tahviline fonlarını yatırırlarken o şirketin finansal durumunu öğrenme zorunluluğunu kendilerinde hissederler.

Oysa günümüzde işleyen şekliyle bankerlik müessesesi yatırımcılara bu bilgileri verebilecek nitelikte değildir.

Hatta yatırımcı tahvil almak için bir bankere gittiğinde kendisine sadece bir makbuz verilmekte ve hangi şirketin tahvilini aldığını bile bilmemektedir" (16).

Görüldüğü gibi Türkiye'de sermaye piyasası ilgili taraflarca yıllardan beri kurulmuş olmasına karşın gerekli yasalar buna göre çıkarılamamış; özellikle yararı olduğu kadar satın aldığı menkul kıymetler konusunda bilgisizlik nedeniyle eksik ve yanlış verilerle donatılmış halkın ileride zararı halinde tepkisi büyük olacaktır. Bunun sonucu olarak tarafların piyasaya menkul kıymetleri çıkaranlar değil, fakat hem aracıları, hem de menkul kıymet çıkaran kuruluşlarda çalışan personeli bile zarara sokacağı aşikârdır.

Türk sermaye piyasasında 1960 yıllarında bunun bazı örnekleri görülmüştür. Yanlış kaynak kullanma sonucu iflâs eden bankalar bulunduğu gibi, yönetimdeki beceriksizlikler sonucu iflâstan zorlukla kurtulmuş halka açık anonim şirketler de görülmüştür.

"Ülkemiz ise hem kamuyu aydınlatma ilkeleri, hem de pay sahibinin bilgi alma hakkı açısından çok geri bir düzeyde bulunmaktadır. Hatta Türkiye'de ne kamuyu aydınlatma ilkesine ait hükümlerin ne de yeterince bilgi alma hakkı bulunduğu söylenebilir" (17).

(16) Çiller, Ö., "Sermaye Piyasasında Fonların Arz ve Talep Etkileri Açısından Muhasebe Bilgilerinin Rolü", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı 21-22 (Ağustos-Kasım: 1980), s. 79.

(17) Tekinalp, Ü., "İşletme İlgililerinin Finansal Bilgi Elde Etme Hakkı", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı 21-22, (Ağustos-Kasım: 1980), s. 17.

3. TÜRKİYE'DE MUHASEBE MESLEĞİ

Ekonomik gelişme yurdumuzda devletin öncülüğü ile 1930 yıllarında sanayileşme hamleleri ile başlamıştır.

Muhasebe mesleği ile ilgili ilk yasalaşma çalışmaları 1932 yılında hazırlanmış fakat bu sahada kalmıştır. 1938 yılında Avukatlık Yasası ile birlikte hazırlanan bir başka tasarı da birincisi gibi kanunlaşmamıştır.

1950 yılında kabul edilen gelir vergisi aşamasında Vergi Usul Kanununun bir bölümü olarak Muhasebe Mütihassıslığı Mesleğine ait hükümler de konmuş, fakat T.B.M.M.'de çıkan tartışmalar sonucu Muhasebe Mütihassıslığı Mesleğine ait bölüm çıkarılmıştır.

1956 yılında yeni bir tasarı hazırlanmış ve T.B.M.M.'ne sunulmuştur. Tasarının hazırlanması sırasında o güne kadar yapılan çalışmaların en ayrıntılısı yapılarak meclis komisyonlarında incelenmiş, gündeme girmiş bu tasarı bir kaç kez değişikliklere uğrayarak günümüze kadar çeşitli hükümetlerce ele alınmasına karşın kabul edilerek kanunlaşma şansına erişmemiştir.

Halen vergi reform kanunları tasarıları arasında serbest muhasebe mütihassıslığı mesleğini ilgilendiren bir tasarı da bulunmaktadır.

Sermaye Piyasasını Düzenleyen bir kanun tasarısı da hükümetin elinde bulunmaktadır. Belki de bugüne kadar geçen süre içinde, ihtiyacı en fazla duyulduğu bir devrede reform-

ları titiz bir dikkatle uygulayabilecek bir hükümet tarafından Serbest Muhasebe Uzmanlığı Kanunu ile birlikte kabul edilme şansına erişecektir.

"Mali bilançonun hazırlanmasında muhasebecilerin bilmesi gereken husus kendilerinin birinci derecede sorumlu olmalarıdır. Denetimi yapan kimse kendi kendine "Onu nasıl muhasebeleştirirdim" diye sormalıdır" (18).

Birinci derecede sorumlu olan meslek mensupları için, devletin gerekli yasayı çıkarmamasının yanısıra meslek mensuplarının da örgütlenme hususunda pek fazla gayret gösterdikleri söylenemez.

1942 yılında kurulmuş bulunan T. Muhasebe Uzmanları Derneği (Başlangıçta, T. Eksper Muhasip ve İşletme Organizatörleri Derneği) 1974 yılına kadar 417 üye kaydolmuş bulunmaktaydı.

Aynı yıl düzenlenen bir törenle, tüzük gereğince öngörülen koşulları yerine getiren 192 üyeye "Uzmanlık Sertifikası" verilmiştir.

Gene tüzük gereğince 1973 yılından itibaren "Sınav Komisyonu" tarafından düzenlenen sınavlar sonucu üyelere uzmanlık sertifikası verilmeye başlanmıştır.

1. sınav 1973 yılında sınava başvuranlar	21,	başaranlar	3
2. sınav 1974	"	"	8
3. sınav 1975	"	"	4
4. sınav 1978	"	"	13
1977-78	"	"	15

KAYNAK: T. Muhasebe Uzmanları Derneği
Bülten No: 3, 1977-78 Faaliyet Raporu.

(18) Briloff, A., "Financial Accounting Information Objectives and How They are Achieved", *Journal of Contemporary Business*, University of Washington, Spring 1973, s. 35.

30. MUHASEBEDE DENETİM

Ekonomik hayattaki işlevleri sayısal olarak nitelendirip bunları sadece muhasebe bilgisine sahip olanlara değil, fakat herkesin anlayabileceği bir şekilde ilgililere yansıtmak gerekir. Ancak hayatın ekonomik yönünde yarar ve çıkarlar söz konusu olduğundan yukarıda yansıma veya yansıtmanın geçerli, doğru, tam olup olmadığı incelenmelidir. Bu da denetimi meydana çıkar-mıştır. Her bilim dalında olduğu gibi muhasebede de denetim gerekli olup karşıt ilgililer açısından, muhasebe denetimi taraflara yarar sağlar.

300. MUHASEBE DENETİMİ HAKKINDA GENEL BİLGİ

"Muhasebe sistemi genel olarak bütün işletmelerde başlıca, doğal bilgi edinme sistemidir.

Yeterli bir muhasebe sistemi bilgiyi üç ana amaç için sağlar:

- (1) Dış raporlama, tahvil sahipleri, devlet ve diğer dışarıdaki ilgililer için,
- (2) Günlük işlevlerin kontrolü ve planlaması için, yöneticilere yönelik iç raporlama,
- (3) Özel kararlar ve uzun süreçli planlar için, yöneticilere yönelik iç planlama konularında" (19).

Yurdumuzda bu sistemle ilgili en eski çalışmayı T. Muhasebe Uzmanları Derneği yaptığı çalışmalarla gerçekleştirmiştir. Bunlar, özetle: T. Muhasebe kongreleri düzenlemek, mesleki yayınlar ve toplantılardır.

(19) Anton, Hector R. - Firmin, Peter A., "Choosing Accounting Practices for Reporting to Management", Contemporary Issues in Cost Accounting, Houghton Mifflin Co, Boston, 1966. s. 3-4.

Genellikle dernek üyelerine Uzmanlık Sertifikası verilmesi konusunda, Uzmanlık niteliğinin titizlikle korunması sonucu sınavlarda başarı oranı düşük olmaktadır. Buna karşın mesleğe verilen önemi sınav için başvuranların sayısı da göstermektedir.

Sesini duyuran derneklerden biri de, Mali Müşavirler-Muhasebeciler Derneği'dir. İstanbul'da 1977 Eylül içinde kurulan derneğe üyelik için eğitim veya mesleki açıdan herhangi bir kısıtlama yapmaksızın bütün meslek mensupları davet edilmişlerdir.

Dernek yaptığı yayım ve toplantılarda çoğunlukla piyasada mevcut olan, Serbest Muhasebecilere verilen ücret farklılığını düzenleme amacını gütmektedir.

31 . DENETİM DÜZENİ

Muhasebe denetimi hakkında bilgi verirken konuyu fazla dağıtmamak için diğer ülkelerdeki durum ve tarihçesine değinmeden sadece Türkiye'deki gelişmesine ve daha çok kamuya bilgi verme yararına olan çalışmalarını üzerinde duracağız.

Türkiye'de her devrede geçerli olabilecek bir özdeyişi anımsamak yerinde olacaktır:

"Hayatta vergi ve ölümden başka kesin bir şey yoktur" diyor Jack Ochs (20). Gerçekten işletmeler her gün tahakkuk eden ve ödemede ve beyanname hazırlamada uğraş verdikleri çeşitli vergilerle uğraş vermektedirler.

Gerçekten Türkiye'de her ikisi de fazla oranda mevcut bulunmaktadır. Ölüm oranı da fazla olan yurdumuzda vergi türü

(20) Ochs, J., "Public Finance", Harper and Row Publishers, New York, 1974, s. XI.

ve özellikle gelir vergisinde oran diğer ülkelerle karşılaştırıldığında yükümlü aleyhine bir durum göstermektedir.

Türkiye'de muhasebe denetimi ile ilgili olarak yükümlülerin karşılaştığı vergiler:

Gelir vergisi

- a) Yıllık beyanname ile
- b) Muhtasar beyanname ile
- c) Ücret beyannamesi ile

Kurumlar Vergisi, Emlak Vergisi

- a) Bina vergisi
- b) Arsa vergisi
- c) Arazi vergisi

Gayri Menkul Kıymet Artış Vergisi

Emlak Alım Vergisi

Bina İnşaat Vergisi

Taşıt Alım Vergisi

İşletme Vergisi

- a) Gerçek usulde
- b) Götürü usulde

Veraset ve Intikal Vergisi

Damga Vergisi

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

Dahilde Alınan İstihsal Vergisi

olup bunlara çok yakında Katma Değer Vergisi de eklenecektir. Ancak bu kez İşletme Vergisi beklenen amaca ulaşmadığı için yürürlükten kaldırılacaktır.

Türkiye'de, önce de belirttiğimiz gibi Serbest Muhasebe Uzmanlığı'nın henüz devlet tarafından yasalaştırılmamış olması; Denetim deyince devlet sektörünü akla getirmektedir. Vergi ve daha geniş olarak Muhasebe Denetimi mevcut yasalara göre iki şekilde yapılagelmektedir.

32 . DIŞ DENETİM

Türkiye'de kamu sektörü ilgililerince yapılan denetim Dış Denetim'dir.

Dış denetim kamunun çeşitli organlarınca yapılmaktadır. Dış denetim kamu sektörünün çeşitli kademelerince gelir ve kurumlar vergisine tabi olan veya bu vergilerden bağışıklı olan çeşitli kuruluşlara uygulanmaktadır. Ancak biz sadece muhasebe açısından ve kamuyu aydınlatmaya yönelik çalışmalara veri toplayabilecek denetimler üzerinde durmuş bulunuyoruz. Bu amaçla salt muhasebe denetimine vergi açısından da olsa daha fazla önem vererek denetimini sürdüren Maliye ve Gümrük Bakanlığı elemanları tarafından yapılan denetim türüne ağırlık vermiş bulunuyoruz.

32C . MALİYE VE GÜMRÜK BAKANLIĞI ÖRGÜTLERİNCE YAPILAN DENETİM

- a) Merkez Örgütlerce;
Maliye Teftiş Kurulu,
Hesap Uzmanları Kurulu,
Bankalar Yeminli Murakıpları Kurulu,
Gelirler Genel Müdürlüğü,
- b) Taşra Örgütlerince;
Vergi Mahkemeleri,
Takdir Komisyonları,
Defterdarlık ve Vergi Daireleri,
Mal Müdürlükleri.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı Örgütlerince yapılan denetimde iş hayatımızda en popüler olan Hesap Uzmanları ve Gelirler Kontrolörleri tarafından yapılan denetimdir.

"Yapılan denetimler şöyledir:

a) İşletmelerde vergi incelemesi, vergi revizyonu (V.U.K.'nun 131-141. maddelerine göre),

b) Yoklama (İşletmenin açılması, kapanması veya işletmelerde meydana gelen değişikliklerin saptanmasına yönelik çalışmalar. V.U.K.'nun 127-133. maddelerine göre),

c) Bilgi alma, bilgi toplama (Bu husus V.U.K.'nun 148-152. maddelerine göre yapılır),

d) İşletmelerin vergi yasalarında belirtilen kayıt düzenine uygun defter ve belge düzenleyip düzenlemediklerinin kontrolü (V.U.K.'nun 215-219. maddelerine göre),

e) Sevkiyat ve imalatın kontrolü,

f) Mükelleflerin servetleri ve yaşama düzeyleri ile ilgili bilgi edinme" (21).

Ancak yukarıda sayılan çeşitli vergi türlerinde genellikle beyan esasına itibar edilmiş bulunmaktadır. Hatta birçok ülkede idarece yapılan (evvelce ülkemizde de olduğu gibi) değerlendirme yerine son yıllarda Emlak Vergisi tarhiyatında bile yükümlü beyanına itibar edilmektedir.

Öteden beri olduğu gibi böylelikle beyanname sayısı artmasına karşın inceleme elemanları sayısı yıllar boyu aynı düzeyde kalmaya devam etmiştir.

(21) Şafak, M., "Vergi Yönetimi Denetimi ve Uygulamalarında Muhasebenin Önemi", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı 21-22 (Ağustos-Kasım 1980), s. 97-98.

"Sayıları 13.400.000'e varan beyannamelerin doğruluğunu denetimi ile görevli inceleme elemanı sayısı ise (1977 sonu itibariyle)

Maliye Müfettişleri	86
Hesap Uzmanları	303
Gelirler Kontrolörleri	390
Vergi Kontrol Memurları	670
	<hr/>
	1449'dur.

Bugün de bu sayıda önemli artışlar olmamıştır.

Sayısı oldukça yüksek olan beyannamelerle ilgili olarak inceleme yapan eleman sayısının sınırlılığı ve diğer etkenler sonucu her yıl beyannamelerin ancak % 3 veya 4'ü incelenebilmektedir.

Yasalardaki eksiklikler ve uygulamalardaki aksamalar nedeniyle denetim sonuçları bekleneni vermemektedir. Enflasyonist gelişmeler nedeniyle, vergi yasaları zamanında değiştirilmediğinden, maktu vergilerle maktu cezalar büyük ölçüde değerini yitirmiş, bunun sonucu olarak özellikle kayıt nizam kontrollerinin etkinliği çok azalmıştır.

Vergi denetiminin yeterli düzeye çıkarılmayışında da yine benzeri faktörler rol oynamaktadır. İnceleme elemanı sayısı bütün çabalara rağmen 1500'ün üzerine çıkarılamamaktadır.

Önceki bölümlerde belirttiğimiz kurulların hemen hepsinde son yıllarda hızlanan ayrılmalar en büyük olumsuz faktör durumundadır.

Örneğin Hesap Uzmanı sayısı 1974 yılında 336 iken 1979 yılı sonunda 288'e düşmüştür.

Şunu da belirtelim ki bu azalmaya rağmen tüm kuruluşlardaki denetleme elemanları 1979 yılının ilk 10 ayında 39204 inceleme raporu düzenlemiş, 24.845 milyon liralık vergi matrahı inceleyerek 15.217 milyon liralık fark bulmuşlardır.

Alınan sonuçta tüm sorumluluğu vergi yönetimine bırakmamak gerekir. Varılan sonuçta diğer etkenlerin payı küçümsemez. Ülkenin gelişme, eğitim ve kültür düzeyi, sosyo-politik yapısı da gözden uzak tutulmamalıdır" (22).

321. HESAP UZMANLARI KURULUNUN ÇALIŞMALARI HAKKINDA BİLGİ

Türkiye'de vergi ve muhasebe denetimine 1926 yılı içinde yürürlüğe giren 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile başlanılmıştır. Bu kanuna göre vergi beyannameleri ile ilgili olarak denetime yetkili olanlar Maliye Müfettişleri ile tahakkuk teftiş memurları olmuştur. Denetime ait çalışmaların bu süre içinde daha çok Tahakkuk Teftiş Memurlarınca yapıldığı görülmüştür. Çeşitli nedenlerle bu devlet memurlarının yanında geçici veya sürekli olarak yapılan sözleşmeler ile, denetim için serbest muhasebecilerden de yararlanılma yoluna gidilmiş bulunmaktadır.

1934 yılına kadar örgütlenmeden çalışan ve bu yıldan itibaren "Kazanç Vergisi Hesap Mütahassısları" ile "Muamele Vergisi Hesap Mütahassısları" adıyla anılarak örgüte sahip ilk elemanlar olmuşlardır.

Uzun süre Defterdarlıklara bağlı olarak ve bir Baş Mütahassis yönetiminde çalışan Hesap Mütahassıslarınının 1942

(22) Şafak, M., A.g.e., s. 99-100.

yılında muavinlerle birlikte 110 kişilik bir kadroya vardıkları görülmektedir. 1970 yılında bu tutar 500'e varmıştır. Ancak son yıllarda bu toplam ayrılmalar nedeniyle 300 dolaylarında kalmıştır.

Hesap Uzmanları Kurulu bir Kurul Başkanı ile Hesap Uzmanları, Hesap Uzman Muavinleri ve Kurul Bürolarından ibarettir.

Hesap Uzmanları, Müşavir, Baş, Birinci, İkinci, Üçüncü, Dört ve Beşinci sınıf olarak kademelendirilirler.

Hesap Uzmanları Muavinleri ile, tek başına inceleme yapmalarına veya refakatte çalışmalarına göre yetkili ve yetkisiz olarak ikiye ayrılırlar. Bir Kurul Başkanlığı ve Ankara, İstanbul, İzmir'de gruplar bulunmaktadır.

Hesap Uzmanlığı'na girmek için Siyasal Bilgiler, İktisat ve Hukuk Fakülteleriyle, İşletme Fakültesi ve İktisadi ve Ticari İlimler Akademilerinden veya bunlara eşitliği Milli Eğitim Bakanlığı'nca kabul olunan benzeri yabancı fakülte veya yüksek okulların birinden mezun olmak, gerekli bulunmakta ve ilgili konulardaki sınavları başarı ile vermek lâzım gelmektedir.

Hesap Uzmanı Muavini olarak üç yıl süreyle stajyer olarak çalıştıktan sonra ayrıca bir yeterlik sınavını başarı ile verenler kararname ile Hesap Uzmanlığı'na atanırlar.

1) HESAP UZMANLARI'NIN ÇALIŞMA ALANLARI

A) DENETLEMELER

Hesap Uzmanları bazılarınca bilindiği gibi sadece dar bir çerçevede içinde ve vergi incelemeleri ile uğraşmamaktadır-

lar. Bunun yanında kamu kuruluşlarının, maliye, ekonomi, işletmecilik, muhasebe bilgi ve muhasebe uzmanlığını gerektiren çeşitli konularda da görev almaktadırlar. Hesap Uzmanları vergi denetimini sadece vergi tahsilatını arttırmak bakımından değil fakat bu arayıcı (dedektif) fonksiyonunun yanında, önleyici (prevantiv) ve eğitici (enstrüktiv) niteliklerini de düşünerek yapar.

a) Hesap Uzmanları, Kuruluş Kanunu ve V.U.K.'nun hükümlerine göre bütün vergi kanunları ile ilgili denetimi yapmaya yetkilidirler.

Bu vergi kanunlarından bazılarını aşağıda sayabiliriz:

- "- Gelir vergisi,
- Kurumlar Vergisi,
- Gider Vergileri,
 İstihsal Vergisi,
 Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi,
 P.T.T. Vergisi,
 Nakliyat Vergisi,
- İşletme Vergisi,
- Veraset ve İntikal Vergisi,
- Emlak ve Alım Vergisi
- Dış Seyahatler Harcama Vergisi
- Damga Vergisi
- Harçlar." (23)

Eldeki verilere göre 1968 yılında gelir vergisi mükellefleri 1960'a göre iki mislinden fazla bir artış göstermiş. Aynı süre içinde vergi miktarlarında artış üç kata yakındır.

(23) Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurul, "25. Kuruluş Yılı", Ankara 1970, s. 30.

Kurumlar Vergisi mükelleflerindeki artış % 50 oranında, matrahtaki artış % 100 ve vergi artış oranı ise % 300'den fazladır.

1960 yılında Gelir Vergisi mükelleflerinden ancak % 1'e yakın bir inceleme yapılabılmış, 1969'da ise bu inceleme oranının beyannameli mükellef sayısına göre % 1.5'a ulaşmış olduğu görülmektedir. Kurumlar Vergisi mükelleflerinin durumu için de 1960 yılında incelenen beyanname sayısı % 5'in biraz üstünde iken bu sayının 1969'da % 9'a yükseldiği görülmektedir.

Burada, kanımıza göre kolayca söyleyebiliriz ki büyük işletmeler daha çok Kurumlar Vergisi veren kuruluşlar olduğuna göre Hesap Uzmanları tarafından yapılan denetlemeler genellikle büyük işletmelere yönelmiş bulunmaktadır.

b) Hesap Uzmanları tarafından yapılan denetim çalışmalarına yabancı para ve yatırımlarla ilgili çeşitli konular da girmektedir.

"- Türk parası kıymetini koruma hakkında 1567 sayılı kanun ek ve değişiklikleri ve bu kanuna ilişkin 17 sayılı karar, tebliğ ve sirküleri,

- 6224 sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu,
- 6326 sayılı Petrol Kanununun ilgili hükümleri,
- 198 sayılı Dış Seyahat Harcamaları Kanununun ilgili hükümleri.

Belirtilen kanun ve kararlar konusuna giren iktisadi ve mali sorunlar genel bir şekilde şöyle sıralanabilir:

- İthalat ve İhracat işlemleri,
- Dış Turizm ve Seyahatler,

- Yabancı Sermaye ve kâr transferlerine ilişkin işlemler,
- Petrol Kanununun kambiyo ile ilişkin sorunları,
- Dış ülkelerle yapılan ekonomik ve mali anlaşmaların kambiyo ile ilgili yönleri.

c) Hesap Uzmanları ayrıca Bankalar Kanunu'nun 62. maddesi gereğince mevduat sahiplerinin hak ve çıkarlarını korumak amacıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığı temsilcisi olarak ve "Hususi Murakıp" ünvanıyla bankaları denetlemek ve yönetmek üzere de görevlendirilirler.

B) VERGİ TEKNİĞİ ÇALIŞMALARI

Hesap Uzmanlarının bu konudaki çalışmaları A bölümünden farklı bulunmaktadır. Burada denetleme değil fakat vergi kanunlarının mükelleflere tanıdığı olanaklardan nasıl ve ne derecede yararlanılabileceği araştırılır.

a) İlk Madde İndirimi Borçları Tespiti.

Gider Vergileri Kanunu'ndan dolayı, alınacak vergide, üretim oranında vergi mükerrerliğini önlemek için yapılır. Bu oranların saptaması için ilgili işletmelerde randıman ve üretim maliyetlerinin analizi çalışmaları özel uzmanları gerektiren konulardır.

b) Vergi İadelerine İlişkin Çalışmalar

İhracatta Vergi İadesi, 261 sayılı kanun gereği ve onunla ilgili olarak çıkartılan kararlara istinaden yapılmaktadır. Bu kararnamelere göre kurulan merkezi teknik komisyonda (İVİK) Hesap Uzmanları üye olarak bulunmaktadır.

Aynı şekilde Gider Vergilerinde ise vergi iadesi iki şekilde yerine getirilir. İhraç edilen maddenin bünyesine giren vergili maddelerden daha önce alınan istihsal vergisi

saptanır ve ilgiliye geri verilir. Ayrıca eşit veya benzerleri ithalde alınan istihsal vergisi kapsamına girmeyen maddelerin dahilde imal veya istihsal edilenleri de bu istisnadan yararlandırma durumu ikinci şekli belirtir. Stopaj Gelir Vergisi iadeleri de bu şekilde çalışmalardandır.

c) Vergi Tecilleri ile İlgili Çalışmalar

Tahakkuk eden çeşitli vergilerden ötürü işletmeler ödemede çok zor durumda bulunuyorlar veya gelir kaynağı olan işletmeyi büyük zararlara uğratması halleri mevcutsa, bağlı buldukları Vergi Dairesi'ne, Defterdarlığa veya doğrudan Maliye Bakanlığı'na başvurulduğunda taksitlendirme istenebilir. Öngörülen şartların varolup olmadığı Hesap Uzmanları'nca denetlenir.

d) Muhasebe Kayıt Sistemleri ile İlgili Çalışmalar

V.U.K.'na göre mükelleflerin tutacakları defterlere ait şekil ve cinslerine ait nitelikler belirtilmiştir. Ancak bazı işletmelerde yapılan işin türüne veya başka nedenlerden dolayı bu formların dışına çıkılması gerekmektedir. Buna değin izin Maliye Bakanlığı'nca, Hesap Uzmanları tarafından yapılan incelemeden sonra verilir.

e) Vergi Tekniği Konusunda Diğer Çalışmalar

Kayıt nizamı bakımından defter kontrolleri, normal veya olağanüstü amortisman oranlarının saptanması gibi.

C) DİĞER ÇALIŞMALAR

Hesap Uzmanları vergi teorisi ve pratiği açısından bir bağ fonksiyonu gören görevini Danışma Komisyonu çalışmalarında sürdürür.

Vergi reform çalışmalarında Hesap Uzmanları sürekli olarak aktif bir rol oynamışlardır.

Eğitim konularında Hesap Uzmanları, Hesap Uzmanları Muavinlerinin ve Vergi Kontrol Memurlarının yetiştirilmesinde, mükelleflerin aydınlatılmalarında çeşitli görevler alırlar.

Kişisel etüd ve araştırmaların yanısıra Maliye Bakanlığı'nın veya Kamu İktisadi Teşebbüslerinin yeniden ele alınan organizasyonlarına katılırlar.

Bilirkişilik veya ekspertiz işlerinde görev alırlar. Uluslararası örgütlerde (NATO, CENTO, RCD vb.) hesap incelemelerinde görevlendirilirler.

Yukarıda saydığımız konularla ilgili olarak Hesap Uzmanları'nın Türkiye'nin ve bazı hallerde yurt sınırlarını aşan çalışmalar yaptıklarını söyleyebiliriz.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı kuruluş organizasyonuna göre Hesap Uzmanları Kurulu'nun merkezi Ankara'dır. Daha önce de işaret ettiğimiz gibi, İstanbul, İzmir ve Ankara'da sürekli olarak birer grup kurulmuştur. Bu örnekle bu illere öncelik verilmesinin nedenini şöyle belirtebiliriz:

Tüm vergi gelirlerinin % 36'sı İstanbul'dan sağlanmaktadır. Mükellef sayısındaki durum da aynı orandadır. Bu üç ilde "Devamlı İnceleme Yerleri"nin bulunmasına karşılık diğer illerde "Geçici İnceleme Yerleri" bulunmaktadır.

Mükellef adedi ve sağlanan vergi ölçüsüne göre bir ayırım yapılarak büyük illerde ortalama sekiz ay geçici inceleme yerleri çalışmalarını sürdürür.

2) HESAP UZMANLARI ÇALIŞMALARININ DÜZENLENMESİ

Hesap Uzmanları Kurulu bir sonraki yıl çalışmalarını düzenlemek için "Planlama Komitesi"ni görevlendirmiştir.

1. bölümde saydığımız çeşitli çalışmalarla ilgili olarak bir yıl önceki durum gözden geçirildikten sonra yeni çalışma yılına ait esaslar düzenlenir.

Maliye Bakanlığı adına yapılan incelemelerde Hesap Uzmanları kendi aralarında iş dağıtımını yaparlar. Daimi veya geçici inceleme bölgelerinde yeteri kadar Baş Hesap Uzmanı, Hesap Uzmanı Muavinleri görevlendirilir.

Hesap Uzmanları hangi nitelikte olursa olsun çalışmaların sırasıyla, Programlaştırma, İnceleme, Araştırma, Sonuçlandırma bölümlerinde yerine getirirler.

3) HESAP UZMANLARI'NIN KONTROL VE RAPOR TEKNİĞİ

1. İNCELEMENİN GENEL ESASLARI

Hesap Uzmanları tarafından yapılacak incelemelerde yasal dayanak olarak GVK., KVK., VUK., TK. vb. ile bu konularla ilgili olarak çıkarılan karar ve tebliğler esas alınmıştır.

Bu mevzuat çerçevesinde yapılacak bir denetleme için mükelleflerin seçimi çeşitli yollardan yapılmaktadır. Bunları ana hatlarıyla şöyle sıralayabiliriz:

a) Vergi Daireleri tarafından saptanan listelerden seçime göre,

b) Hesap Uzmanları'nca yapılmakta olan bir denetleme sırasında (çapraz denetleme),

c) İhbar yapılması nedeniyle,

d) Pişmanlık dolayısıyla kendi kendini haber vermeden ötürüdür.

Genellikle mükellefler arasındaki yaygın inanca göre Hesap Uzmanları tarafından yapılan incelemede öncelikle, sürekli olarak zarar beyan edenler denetlenmektedir.

Bazı hallerde uzun süre denetim görmeyen mükellefler de çoğunlukta bulunmaktadır.

Yukarıda genel olarak belirtilen esaslar dışında bir de olağanüstü durumlardan dolayı yapılan incelemeler bulunmaktadır. Buna en belirli bir örneği verebiliriz: Kıbrıs olayları dolayısıyla yurdumuzda bulunan ve en kısa süre içerisinde sınır dışına çıkmaları istenen Yunan uyruklu iş adamlarının firma veya ortaklıklarının denetlenmesi gibi.

Konumuzda incelenecek kontrol tekniğinde daha çok normal inceleme esasları alınmıştır.

2. İNCELEME TEKNİĞİ

1. bölümde belirtilen esaslar içinde Hesap Uzmanı veya Hesap Uzmanı Muavinine intikal eden listelerden kişisel tecrübelerine dayanarak yapılan seçimde firmanın inceleme sırası saptanır.

A) İNCELEMENİN PLANLANMASI

Hesap Uzmanı almış olduğu liste ve bulunduğu yerin, daimi veya geçici inceleme yeri olması nitelikleri yanında süreyi de hesaba katarak çalışmalarını bir plana göre yürütmektedir. Şöyle ki;

a) İşletmeleri sınıflama: Burada işletmelerin büyüklüğü veya vergileme açısından bir sıralama yapılmaktadır.

b) Ortalama inceleme süresi: Hesap Uzmanı üzerine aldığı görev ve a. fıkrasında belirtilen ayrımı yaptığı niteliklere göre denetleme süresini tayin eder.

c) İnceleme Kapasitesi: Bütün ayrımların yanında ayrıca her işletmede rastlanılan özel durumlara göre inceleme daraltılabilir veya genişletilebilir. Bu, süre bakımından olabileceği gibi, denetimi yapılacak defter veya belge bakımından da olabilir.

d) Bazı hallerde küçük işletmeler tamamen vergi revizyonunun dışında bırakılabilmektedir.

B) İŞLETMELERİN SEÇİMİ

a) Öne alınması gerekenler: Bazı nedenlerden dolayı denetlenecek işletmeler öne alınabilirler. Büyük firmalar, zarar bildirisinde bulunanlar gibi.

b) Branş seçimine göre inceleme: Özel durumlardan dolayı veya özellik gösteren olağanüstü sürelerde branşa göre işletme seçimi yapılabilir.

Yalnız yapı sektörüne ait mükelleflerin seçimi veya işletme vergisi mükellefi olarak kuyumcuların seçimi, Kapalıçarşı'daki mükelleflerin denetimi gibi.

c) Sondaj Usulü ile Seçim: Bu durumda, alınan listelerden mükelleflerin isim veya soy isminin baş harflerine göre yahut sicil numaralarının başlama veya bitiş numaralarına göre belli harf ya da sayılar üzerinde inceleme yapılması gibi.

C) İŞLERİN DAĞITIMI VE İNCELEME HAZIRLIĞI

Genellikle geçici inceleme yerlerinde ekip halinde görev yapmakta olan Hesap Uzmanları ekip başkanının direkti-

fine göre hareket ederler. Alınan göreve göre iş bölümü yapıldıktan sonra aşağıdaki esaslar dahilinde inceleme hazırlıklarına girişilir:

a) Genel İnceleme Hazırlığı: İncelemede takip edilecek sıra ve usul saptanacaktır. İncelemenin niteliğine göre sıra ve usul seçiminde gereken değişikliklerin yapılmasında görevli, yetkili bulunmaktadır.

b) Özel İnceleme Hazırlığı: Yapılacak incelemenin durumuna göre bazı hallerde daha önceden bir hazırlık yapmak gerekebilir. Özel uzlanımı gerektiren konularda önceden bilgi toplayarak o iş kolu hakkında çevreden bilgi sağlanabilir.

c) Mükellefle Temas: İncelemeye başlanması için normal hallerde denetlemenin yapılacağı firma ile çeşitli araçlarla ilişki kurulacaktır.

ca. Haber verme: Denetleme hakkında haber verme için Hesap Uzmanı tarafından mükellefe gönderilen form doldurulur.

Bazı hallerde bu davet telefonla da yapılmakta fakat ilk görüşme esnasında aynı form doldurulmaktadır.

cb. İlk konuşma veya izah: İlk temas Hesap Uzmanı ya bizzat mükellefle veya yetkili temsilcisi ve genellikle görevli muhasebecisi ile yapılacaktır.

cc. İşe başlama tutanağı: Denetlemenin başladığına dair Vergi İnceleme Vesikası doldurularak mükellefe verilir.

cd. İncelemenin yapılacağı yer: VUK. 139. madde a. fıkrasına göre, incelemenin esas itibariyle incelemeye tabi olanının işyerinde yapılması gereklidir. Ancak, çeşitli nedenlerle istenirse inceleme, yetkililerin dairesinde de yapılabilir.

İncelemeye yetkili olan kimse istediğinde, yapılacak denetlemenin özelliğine göre işyerini belirli veya belirsiz zamanlarda ziyaret edebilir.

İncelemeye başlarken veya gerektiğinde, incelemeye yetkili olan hüviyetini ibraz eder.

İncelemenin yapıldığı yerde işyeri sahibinden izin alınmadıkça denetlemeye iş saatleri dışında devam edilemez.

D) İNCELEMENİN YAPILMASI

Denetleme değişik şekillerde olabilir. Tam veya sınırlı denetleme gibi. Denetlemenin bu şekillerden birine göre yapılması halinde düzenlenecek inceleme fişi ile mükellefe ait dosya Hesap Uzmanı tarafından alınır.

- da. Tam inceleme: Bu şekilde yapılan incelemede mükellefe ait çoğunlukla bir yıllık defter, işlemler ve belgeler ele alınmaktadır. Ancak, denetleyici lüzum gördüğü taktirde ilgili başka yıllara ait kayıtları da incelemek üzere Kurul'dan istekte bulunmak üzere ek bir fiş daha hazırlayabilir.
- db. Sınırlı inceleme: Çeşitli nedenlerle tam incelemeye gidilemeyerek, sınırlı inceleme yapılabilir. Örnek olarak, yapılan tam bir incelemeden ötürü işlemlerde rastlanan bir tereddüdü gidermek amacıyla başka bir işletmenin kayıtlarında (buna karşıt, dolaylı veya çapraz denetleme isimleri de verilmektedir) sınırlı bir incelemeye girişilmesi gösterilebilir. Sadece kayıt nizamı bakımından yapılacak inceleme de sınırlı inceleme sayılabilir.

dc. İnceleme yapılmasında işletme kıyaslamaları: Denetlemenin yapıldığı işletmeye ait ortalama kâr haddi veya benzer, veya aynı konularda çalışan işletmelere ait kâr durumları karşılaştırılarak mukayese yapılabilir.

dd. Servet karşılaştırması ve gider esası: Gerçek kişilerce beyannamelerde verilen gider bildiri ile servet beyanlarındaki ilişkiler karşılaştırılarak yıllık gelirlerde bir aykırılık bulunup bulunmadığı araştırılır.

İncelemeler sırasında gerek işletmede çalışan veya gerekse işletmenin iş yapmakta bulunduğu üçüncü kişilerin bilgisine her zaman başvurulabilir.

E) İNCELEMENİN BİTİRİLMESİ

Önceden yapılan planlama dahilinde gerekli süre içerisinde inceleme, denetlemeyi yapan tarafından bitirildiğinde, işe başlarken yapıldığı gibi mükellefle son bir konuşma daha yapılır.

Raporun son şeklini almasından evvelki durum mükellefe bir defa daha açıklanır. Tereddüdü ortadan kaldıracak karşılıklı açıklamalar yapılır.

Düzenlenecek inceleme raporları yeteri kadar nüsha hazırlanır.

İncelenecek konu hakkında, inceleme yapılan mükellef için, gruplarda saklamak üzere birer fiş hazırlanır. İlerde aynı mükellefler için yapılacak incelemelerde bunlardan kuşkusuz yararlanılacaktır.

33 . İÇ DENETİM

Türkiye'de terminoloji açısından birliğe varılamadığının en yakın kanıtlarından biri konumuzu teşkil eden "Kamuyu Aydınlatma" derken, burada KAMU'nun ne olduğu da tartışılabilir. Kanımızca burada KAMU sözcüğü yanlış kullanılmaktadır, ve yanlış olarak (çok dar bir kesimi belirten) yerleşen bir deyimdir.

Ak İktisat Ansiklopedisi'nde s. 489-490'da rastlanan bütün deyimlerde:

KAMU BORÇLARI

KAMU GELİRLERİ

KAMU GİDERLERİ

KAMU İKTİSADİ KURULUŞLARI

KAMU İŞLETMESİ

KAMU MALLARI

KAMU MÜLKİYETİ

KAMULAŞTIRMA

KAMU SEKTÖRÜ

KAMU YATIRIMLARI

hep Devlet ile ilgili ilişkilerden söz etmektedir. "KAMUYU AYDINLATMA" deyiminde ise yazarlar daha çok, eski terimle

EFKARI-UMUMİYE'yi belirtmek isteğindedirler. Tabiatıyla Devlet de (Kamu olarak) bu EFKARI-UMUMİYE'nin içindedir.

Belki, Kamu Sektörü ilgilileri tarafından yapılan denetim kamuya bilgi verir.

Uzun yıllar Özel Sektör nasıl kendi işletmelerine ait bilgileri dışarıya sızmasını özenle saklamışsa Kamu Denetlemecilerinin yaptığı incelemeler sonucu edinilen bilgiler de dışı uzun süre açıklanmamıştır.

Şu anda Türkiye'de Dış Denetim sadece Kamu İnceleyicileri tarafından yapılmaktadır. Aslında yabancı birçok ülkede olduğu gibi Dış Deneticiler sınıflamasına Bağımsız veya Serbest Muhasebe Uzmanları da girmektedir. Ancak Türkiye'deki yasal gereksinme henüz bu elemanlar tarafından yapılacak denetlemeyi zorunlu kılmadığı gibi örgütlenmelerini dahi sadece TMUD'in düzenlemesine bırakmıştır. Bu bakımdan ihtiyari olarak yaptırılmakta olan ve yasal hiçbir zorunluluğu olmadığı gibi bir güvencesi de bulunmayan SERBEST HESAP UZMANLARI'nca yapılan denetimi de İç Denetim sınıflamasında incelemiş bulunuyoruz.

Sermaye Piyasasının bütün ilgili kişi ve kuruluşlarına da ancak Serbest Muhasebe Uzmanları'nca yapılan denetleme bilgi verebilir kanısındayız. Çünkü ne kadar tarafsız kalırsa kalsın (bir Maliye Bakanlığı inceleme yetkilisinin ne derece tarafsız kalabileceği veya kalması gerektiği tartışılabilir) gene de bir vergilendirme elemanı olarak Devlet'i düşünerek, onun haklarını savunarak hareket edeceği aşikârdır.

Halbuki Serbest Muhasebe Uzmanı bir Anonim Şirket veya Holding'in Bilanço, Kâr/Zarar tablosunu en azından bazı standartlara uygun olarak hazırlamalıdır.

TMUD'un Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC) tarafından kabul edilen ilke ve kuralları 1977 yılından itibaren yayınlamaya başlamıştır. Her Serbest Muhasebe Uzmanının uygulamada tercihan kullanacağı bu "Uluslararası Muhasebe Standardı 5-Finansal Tablolarda açıklanması gerekli bilgiler" örneğini Ek: 1'de sunuyoruz.

Bu standartlara uygun bir şekilde hazırlanacak karşılaştırmalı Bilançolar örneği Ek: 2, Gelir Tabloları Ek: 3, Fon Akımı Tabloları ise Ek: 4 'de gösterilmiştir.

Fon akışları tablonun düzenlemesinde Ek: 5 'de "Uluslararası Muhasebe Standartları - Finansal Durumda Değişmeler Tablosu" sunulan ilkelere uyulmalıdır.

Bu önerilere uyularak bazı işletmeler az sayıda da olsa karşılaştırmalı bilanço ve Kâr/Zarar tablolarını gazetelerde (yasal bir zorunluluğu olmamasına karşın) yayınlamaktadırlar. Buna ait bir örneği Ek: 6 'da sunuyoruz.

İç denetimin yapılmasında teknik bakımdan s. 42'da belirtilen Maliye Hesap Uzmanları tarafından uygulanan İnceleme Tekniği'ne uyulabilir. Ancak konuya daha geniş bir açıdan bakmak yerinde olacaktır.

330 . DENETÇİ (MURAKIP) TARAFINDAN YAPILAN DENETİM

Anonim Şirketlerde denetim murakıp (denetçi) tarafından yapılır. Şirketin ana sözleşmesinde belirtilen sayısı birden fazla olursa bu organa Denetçiler Kurulu da denilmektedir.

TK. 347'de belirtildiği üzere murakıplıkta Türk vatandaşlığında olunmasından başka bir niteliğe değinilmemiştir.

Bir başka önleyici hüküm TK. 351'de işaret edilmiştir. Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olma gerektiği gibi, göreve mani olacak derecede hastalık gibi bir maniadan dolayı, vazifesini yapamayacak bulunanlar, murakıp olamazlar.

Her ne kadar TK.'nda Murakıplar hakkında, gerekli özel nitelikler aranmamışsa da özel kanunlarla bazı nitelikler getirilmiştir.

T.C. Merkez Bankası A.Ş. Denetleme Kurulu üyeliğine seçileceklerin yüksek öğrenim yapmış, bankacılık ve muhasebe alanlarında bilgi ve tecrübe sahibi olmaları şarttır (TCMBK. 23).

Istenirse Anonim Şirketler ana sözleşmelerine özel şartlar koyabilirler; Murakıpların nitelikleri hakkında Yüksek Öğretim görmüş, Muhasebe Uzmanı olması gibi. Hatta Murakıplığın bu konuda çalışan bir tüzel kişiliğe verilmesi de olabilir. Doğal olarak göreve seçilen tüzel kişiler de, bu görevi kendi yetkili organlarınınca seçilen gerçek kişiler aracılığı ile yürüteceklerdir.

Murakıpların seçiminde öngörülen kısıtlamalar şunlardır: TK. 347, 349'a göre;

- Yönetim kurulu üyeleri aynı zamanda denetçi olamazlar,
- Yönetim kurulu üyeleri yakın akrabaları da murakıplığa seçilemezler,
- Şirkette memur olanlar, murakıp olamaz,
- Devlet memurları yetkili mercilerce görevlendirilmiş olmadıkça şirketlere murakıp olamazlar.

Murakıpların görevleri ise şöyle sıralanabilir:

- Kurulusta yolsuzluk bulunup bulunmadığını araştırma,
- Yolsuzluk ve usulsüzlükleri gördüklerinde, sorumlu olan makamın üst kuruluşuna ihbar yükümlülüğü,

- Toplantılara katılma yükümlülüğü, genel kurul, yönetim kurulu toplantılarında bulunmak,
- Yıllık ve devresel raporlar hazırlanması,
- Sır saklama yükümlülüğü,
- Şirketin zarar görmemesine özen gösteren bir çalışmada bulunma yükümlülüğü,
- Denetleme görevi;
Defterleri inceleme,
Kasayı inceleme,
Kıymetli evrakın mevcudiyetini araştırma,
Bütçe ve bilanço denetleme,
Genel kurul toplantılarında yürütülecek merasimin izlenmesi.

Modern Muhasebenin gerektirdiği kavramlara uygun bir biçimde tüm ilgililere bilgi verecek nitelikte bir denetim ancak Serbest Muhasebe Uzmanı tarafından yapılabilir.

Her ülkede olduğu gibi Türkiye'de de Serbest Muhasebe Uzmanı'nın nitelikleri titizlikle üzerinde durulacak bir konudur. Henüz yasallaşmamış olmasına karşın TBMM komisyonlarına kadar ulaşmış tasarılar da nitelikler şöyle belirtilmiştir:

"Maddede öngörülmüş bulunan (işletme ve muhasebe alanında ihtisaslaşmış itibarlı kişiler) ibaresi ile belirli özellik ve nitelikleri bulunan bir mesleğin örnek alındığı açıktır ve bu hükmün ilk oluştuğu açıdan itibaren serbest uzman muhasebilerinin düşünüldüğü şüphesizdir.

Denetimin uzman kişilerce ve bu işi bir meslek haline getirmiş olan kimselerce yapılması tasarılar da öngörülmüş olan veya getirilmek istenen sistemin tabii bir sonucudur. Gerçekten tasarınının 24. vd. maddelerinde deneticilere yük-

nilen görevler UEC'nin (Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers) çeşitli ülkelerde yaptığı inceleme sonucunda tespit ettiği görevlere çok benzemektedir. Bir taraftan tasarıların bu açıdan değerlendirmesini yapmak diğer taraftan da görevlerin yerine getirilmesinde uzmanlığa olan gerekliliği ortaya koymak ve böylece bu mesleğin oluşturulması için yine bir kanıt daha eklemek için, bu görevleri ve DOBER'in çeşitli ülkeleri ihtiva eden tablosunu vermekte ve Türkiye ile karşılaştırmasını yapmakta yarar gördüm.

Bu görevler: (Publizitate und Abschlussprüfung, SAG 38.1 sh. 2)

- a) Bilanço ile kâr ve zarar hesabı defterlere tetabuk ediyor mu?
- b) Defterler kanuni hükümlere ve dürüst ve düzenli muhasebe ilkelerine uygun olarak mı tutulmuş?
- c) Yıllık sonucun ve mal varlığı durumunun gösteriliş şekli kanunda ve esas mukavelede öngörülmüş olan sermaye, değerlendirme ölçülerine ve genel ilkelere uygun mudur?
- d) Sonucun kullanım şekli kanuni ve esas sözleşmesel hükümlere uymakta mıdır?
- e) Yönetim kurul yıllık raporu, gerçeğe, kanuni esas sözleşmesel hükümlere uymakta mıdır?
- f) Kanunda öngörülmüş olan kontroller yıl içinde yapılmış mıdır? ve denetçiler kendilerine verilen görevleri yerine getirmişler midir?

şeklinde ifade edilmektedir.

Bu görevler açısından çeşitli ülkelerin durumu DOBER'in tablosuna göre şöyledir (SAG, 38.1, 3):

BELÇİKA	a	b	c			
ALMANYA	a	b	c	d	e	
FRANSA	a	b	c	d	e	
HOLLANDA	a	b	c	d	e	
İTALYA	a	b	c	d	e	f
AVUSTURYA	a	b	c	d	e	
PORTEKİZ	a	b	c			
İSVİÇRE	a	b	c	d		
İSPANYA	a	b	c	d	e	
TÜRKİYE (T ¹)	a	b	c		e (geniş yorum ile d)	
TÜRKİYE (T ²)	a	b	c		e (geniş yorum ile d)	

Tabloda yer alan ülkeler ve bunlarla birlikte İngiltere ve A.B.D.'de bu görevlerin hepsi serbest muhasebe uzmanlarınca yerine getirilmektedir. Zaten yüklenilen görevlerin niteliği ortaklar eli ile denetim yapılmanın imkânsızlığını ortaya çıkartmakta ve görevin, bu işi meslek haline getirmiş, uzmanlılığını, yeteneğini belirli bir değerlendirmeye göre ispat etmiş kimselerce yapılmasına bir mecburiyet haline getirmektedir" (24).

340 . SERBEST MUHASEBE UZMANLIĞI

Hesap Uzmanları'nda olduğu gibi Serbest Muhasebe Uzmanı da belirli bir eğitim ve stajdan geçmelidir.

Biraz önce de işaret edildiği gibi meslekî bilgi ve ihtisasa sahip bir Serbest Muhasebe Uzmanı'nın yapacağı görevlerden biri de Anonim Şirket Denetçiliği'dir.

"Üst düzeyde niteliklere sahip bir denetmen olabilmek için kişinin sahip olması gereken kişisel ve teknik nitelikler şunlardır:

(24) Tekinalp, Ü., "Sermaye Piyasası Kanun Tasarısı ve Muhasebe Uzmanlığı - Yatırım Ortaklıkları", Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği, T. Muhasebe Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 1974, s. 192, 193.

1) İdealizm: Mesleki başarı, mesleğin üzerinde kurulmuş olduğu idealizme dayanır.

2) Kültür: Sözcük, en geniş anlamında kullanılmıştır.

3) Önderlik: Bu nitelik olmaksızın, meslek statüsüne ulaşılamaz.

4) Kişilik: Denetmen, sevimli bir kişiliğe, inceliğe, muhakemeye, becerikliliğe, öz kontrole ve vakara sahip olmalıdır.

5) Karakter: Meslek sahibi bir kişinin dürüst olması, yüksek ahlak standartlarına sahip bulunması, çalışkan olması ve iş ve eğlenceyi ayırmasını bilmesi gereklidir.

6) Düşünsel yetenek ve uyanıklılık: Denetmen -öğrenim ve meslek tecrübesi aracılığıyla- iş yaşamında karşılaştığı her durumu analiz edecek bir düşünsel yeteneğe sahip olmalıdır. Aksi halde, muhasebe denetiminin en önemli aşaması -analitik aşama- ortadan kalkar.

7) Yapıcılık ve analitik yetenek: Denetmen, ticari faaliyetlerin tüm aşamalarında bir danışman olarak, sistem kurabilmeli, rapor düzenleyebilmeli, analiz yapabilmeli, böylece ona güvenen müşterisine yararlı olabilmelidir.

8) Modern denetim yöntemleri ve uygulamalarında uzmanlık: Muhasebe denetimi; yöntemleri ve uygulamaları yönünden çok titizlik isteyen bir uğraşı alanı olmaktadır.

9) Tam bir muhasebe bilgisi: Bu bilgi, ilerki mesleki gelişmeler için bir temel oluşturur.

10) Modern muhasebe uygulamasının işleyişi hakkında geniş bilgi: Elektronik veri işlemleri konusu incelenmeli ve öğrenilmelidir.

11) Federal, eyalet ve yerel vergi yöntemleri konusunda eğitim.

12) Maliyet muhasebesi: Bütçe hazırlanması ve denetimi, devlet muhasebesi yöntemleri ve ticari yasalar konusunda ye-

terli bilgi; Satışlar, anlaşmalar, temsilcilik, ciro edilebi-
len senetler, iflas konularındaki mevzuat muhasebe denetimi
ile yakından ilgilidir.

13) İşletme sistemini ve muhasebe sistemini kurabilme
yeteneği.

14) Ticari organizasyon ve faaliyet konusunda sağlam
bilgi: Ticari kuruluş biçimi, şirket kurma yöntemleri, satın-
alma ve satış yöntemleri konularında danışmanlık görevi, bu
bilgiyi gerektirmektedir" (25).

Bu 14 niteliğe Türkiye için eklenecek belki ufak bir
nokta daha olabilir. O da özellikle para değerindeki düşüşle-
rin işletme varlıkları üzerinde ne gibi etkilerde bulunacağı-
nı, buna ilişkin analizlerde bilanço kalemlerinde farklılık-
ların neler olacağını da bilmelidir. Bir denetici, Serbest
Muhasebe Uzmanı.

Batı ülkelerinde zorunlu bir şekilde, Serbest Muhasebe
Uzmanları inceledikleri yıllık raporlara onaylarını belirtir-
ken kendi kanıları olduğunu özellikle belirtirler. "Görüşümü-
ze göre, deyimini kullanmakla denetmen, zorunluluğunu azalt-
maz, ancak, kabul edilmiş muhasebe denetim standartları ve
yöntemleriyle uyumlu olarak yürüttüğü çalışmanın sonuçlarını
ve gerçeklere dayanarak yalnızca kendi görüşünü, uzmanca, be-
lirttiğini açıklamakla kendini korumuş olur (26).

350 . SERBEST MUHASEBE UZMANLIĞI KONUSUNDA TÜRKİYE'DEKİ ÇALIŞMALAR

Türkiye'de muhasebe mesleği ile ilgili bölümde değindi-
ğimiz konuların dışında olarak burada ayrıntılara fazla inme-
yeceğiz.

(25) Holmes, A. W., Overmyer, W. S., "Muhasebe Denetimi -Auditing-
Standartları ve Yöntemleri 1", Çev. Göktürk, O., Bilimsel
Yayınlar Derneği, Ankara, s. 67-68.

(26) Holmes, A. W., Overmyer, W.S., A.g.e., s. 45.

Ancak bazı hususlarda son derece yararlı çalışmalar yapılmış ve yapılmaktadır. Vergi reform çalışmaları ile birlikte yürütülen Serbest Muhasebe Uzmanlığı mesleği ile ilgili yasaların kabulü de yakındır ümidindeyiz.

Bugüne değin yapılan çalışmaları şöyle özetleyebiliriz:

A) TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ

Bir yasa bulunmasına karşın ekonomi hayatında Türkiye'de Banka ve Sigorta işletmelerinde tek tip hesap plânına göre muhasebe işlemleri yürütülmektedir.

Aynı şekilde Kamu İktisadi Teşebbüslerinde beş-on yıl öncesine kadar sürdürülen çalışmalarla KİT'lerde uygulanacak bir Tekdüzen Hesap Çerçevesi oluşturulmuştur.

"İşte bu hesap düzeni içinde araştırmacı, aradığını kolayca bulur. Bulduklarını görüşüne göre kullanır, incelediği konularda, yararlı sonuçlara varır.

Araştırmacı, incelemelerini bir işletmenin mali yapısı ve işletme sonuçlarına yöneltmiş olsun, incelenen işletme, hesap plânını kendine göre ve o ülkenin hesap çerçevesinden geliştirmişse, o işletmenin mali durumunu ortaya koymak güç olmayacaktır.

Bu hesap düzeni, denetçi uzmanların da işlerini kolaylaştırır. O kadar ki, işletme yöneticileri ile denetçiler arasındaki manasız anlaşmazlıkları önler. Böylece, bu anlaşmazlıkları inceleyen ilgili katlar boş yere oyalanmamış, uğraştırılmamış olur.

Denetçiler durumu kolayca rapor edebilir ve belirli bir dönemde, daha çok sayıda işletmenin denetlemesi yapıla-

bilir. Bununla daha çok, ilgili bakanlıkların işleri kolaylaştırılır" (27).

B) YASALARDA YAPILAN VE YAPILMASI DÜŞÜNÜLEN DEĞİŞİKLİKLER

ba. Yapılanlar: VUK'nda yapılan değişiklikle uzlaşma müessesesi konulmuştur.

28 Eylül 1979 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe giren 24.9.1979 günlü KHK/32 sayılı kararnamede yasal akçelerin Devlet İç İstikraz Tahvillerine Yatırılması konusunda yeni, kesin ve müeyyideli (denetçilere de ceza veren) esaslar getirilmiştir.

Her ne kadar VUK'nda da suça katılmadan dolayı hileli vergi suçlarında muhasebeciye ceza verileceği yazılı ise de uygulamada buna çok az örnek vardır.

Adı geçen yasada denetçilere de, kanuna aykırı hareketleri yıllık raporlarına kaydetmemişlerse ellibin liradan az olmamak üzere yüz bin lirada kadar para cezası hükmolunur.

Yapılanların yanında tasarlanıp da yapılamayanlar ne yazık ki daha çoktur.

"a) Klasik, tarihi muhasebe anlayışından, muhasebenin yönetiminde etkin bir araç olarak kullanıldığı -yönetim muhasebesi-ne geçiş sağlanamamıştır.

Bugün işletmeler daha çok ticari ve mali mevzuatın gereklerini yerine getirmek için muhasebe tutmaktadırlar.

i- İşletme sahipleri ve yöneticilerde muhasebeyi bir yönetim aracı olarak kullanma fikri, sınırlı istisnalar dışında, ilgi görmemiştir.

(27) Yazıcı, M., "Türk İşletmelerinde Tekdüzen Hesap Çerçevesi", Sermet Matbaası, İstanbul, 1965, s. 8.

ii- Kredi müesseseleri işletme faaliyetinin dinamik sonuçlarından çok, varlıkların tasfiye değerleri ile ilgilenmektedirler.

iii- Sendikalar ve çalışanlar toplu sözleşme müzakerelerinde işletmenin verimi, gelişmesi ve riskleriyle ilgili muhasebe bilgilerine itibar etmemektedirler.

iv- Sermaye piyasasına fon arzeden tasarruf sahipleri ise hemen sadece alacakları temettü veya faiz oranlarına bakarak yatırım yapmaktadırlar. Hisse senetlerinin gerçek bilanço değeri ve bundaki satışlar veya muhtemel riskler tasarruf sahiplerini pek alâkadar etmemektedir.

b) Muhasebeye yön veren mali ve ticari mevzuat hükümlerinin yetersizliğinden doğan sorunlar mevcuttur.

c) Aynı şey hızlı enflasyonun muhasebeye etkisi yönünden de söylenebilir.

i- Bugün Türkiye'de bilançoların, işletmelerin gerçek mali yapılarını aksettirdiğinden söz edilemez. Para değerinin planlı döneme geçiş yılı olan 1962'den bu yana yaklaşık 18 kat düştüğü bir ekonomide yeniden değerlendirme açısından hiçbir işlem yapılmadıysa bilançoların gerçekliğinden nasıl söz edilebilir?

ii- Aynı durum işletme kârları için de söylenebilir. Ayrılan amortismanların gerçek kıymetlerin çok altındaki tarihi maliyetler üzerinden ayrılmaya devamı...

iii- Enflasyonla vergi tarifesinin ağırlaşması, buna karşın belirli gelir gruplarında verginin en az bir yıl geç ödenmesinden dolayı kamu maliyesinin kayıpları bilinen hususlardır.

iv- Muhasebe sistemi tasarruf sahiplerinin banka mevduatı, tahvil ve hatta hisse senedi yatırımları dolayısıyla her yıl uğradığı ve genellikle farkında bile olmadığı milyarlarca liralık kayıplarını önleyici bir çözüm getirmemiştir.

v- Enflasyon hayat sigortaları, sosyal sigortalar, emeklilik, kalkınma bankacılığı ve para üzerinden hesaplaşmaya dayanan bütün ekonomik ve mali sistemlerde yaptığı tahribat ve doğurduğu haksız ve adaletsiz sorunlar ise ortadadır" (28).

bb. Tasarı halinde, yapılması muhtemel olanlar

"1- Vergilerin işyerinde ilanı (md., 114).

.....
.....
.....

6- Vergi denetimi ve bilgi toplamada yenilik (md. 124-127).

a. Vergi incelemesinin amacı ve delil sisteminin kapsamı genişletilmiş (madde 134),

b. Bankalar yeminli murakıplarının yetki alanlarıyla sınırlı olmak üzere vergi inceleme yetkisi verilerek, bankacılık sektörünün daha etkin bir biçimde denetlenmesi amaçlanmış (madde 135),

c) Vergi dairesi bünyesinde beyannemi revizyon ve sınırlı incelemeleri yapmak üzere vergi inceleme birimlerinin kurulması öngörülmüş (madde 135),

d) İncelemenin yapılacağı yerin saptanması konusunda inceleme elemanına yetki tanınmış (madde 139),

(28) Ahıska, A., "Vergi Yönetimi, Denetim ve Uygulamalarının İyileştirilmesi Amacıyla Alınması Gerekli Yasal ve Yönetimsel Önlemler", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı 21-22, (Ağustos-Kasım 1980), s. 21-22.

e) Bir mesleği mali istihbarat arşivinin kurulmasında ilk adım olmak üzere, bankalar ve sigorta şirketleri ile öteki gerçek ve tüzel kişilerden periyodik aralıklarla sürekli bilgi istenilmesi öngörülmüştür (madde 149),

f) Defter ve belge düzeninde yenilik (madde 129-135).

a) I. ve II. sınıf tüccarların, günlük perakende satış veya hasılatlarını yapmak üzere "günlük perakende satış ve hasılat defteri" tutmaları öngörülmüş (mükerrer madde 196),

b) Serbest meslek kazanç defteri ile günlük perakende satış ve hasılat kayıtlarının günlük olarak tutulması zorunluğu ve ayrıca bu defterlerin işyerinde bulundurulması istenildiğinde ibraz edilmesi yükümlülüğü getirilmiş (madde 219-256),

c) Vergilemede kanıtlayıcı belge olarak tanımlanan bir kısım belgelerin seri ve sıra numarası verilerek kullanılması ilkesi getirilmiş (madde 227),

d) Perakende aşamada hasılatın kontrolü bakımından, Maliye Bakanlığı'na gerektiğinde mühürlü otomatik kasa kullanma yetkisi verilmiş (bu yetki işletme vergisinde olduğu halde bugüne kadar kullanılmamıştır (madde 233),

e) Taşımacılarla otel, motel ve benzeri hizmet işletmelerinde, bu işletmelerin yapısal özelliklerine uygun yeni bir belge düzeni öngörülerek bu yerlerde taşıma irsaliyeleri ve yolcu listeleriyle günlük müşteri listelerinin kullanılması zorunluğu getirilmiş (madde 240),

f) Defter ve belgelerle ilgili olarak, gerekli düzenlemeleri yapma veya yaptırma konusunda Maliye Bakanlığı'na genel bir yetki verilmiştir. Bu yetkiye dayanarak örneğin faturaları devlet bastırıp satabilecek, gerekli görülenlerin ise üst mesleki kuruluşlarca onaylanması zorunluğu getirilebilecektir (mükerrer madde 257).

10- Vergi Cezalarında Değişiklik (Madde 139-146, 148),

11- Vergi Yazımında Yenilik (Madde 147, 149, 152)

Bir uyuşmazlık ortalama 5-7 yıl almakta, tarhedilen vergi ve ceza bu süre sonunda % 46 oranında kesinleşmektedir. Ortalama 3 yıl içinde yapılan tahsilat ise ancak tarhiyatın % 32'sini bulmaktadır. Yani bir tarhiyat, 8-10 yıllık yargı ve kovuşturma aşamasından sonra ancak üçte bir oranında bütçe gelirine dönüşebilmektedir.

a) İtirazında haksız çıkan yükümlüden tecil faizi oranında bir zam alınması ve itirazi kayıtla verilen beyanname üzerine yapılan itirazın tahsilatı durdurulmaması öngörülmüş (madde 389),

b) Uzlaşmaya ilişkin hükümler yeniden düzenlenerek uzlaşmanın kapsamı genişletilmiş ve "tarhdan önce uzlaşma" müessesesi getirilmiş (Ek madde 1-10),

c) İtiraz Komisyonunun kesin kararları genişletilerek, vergi yargısı iki kademeye indirilmek istenmiş (madde 392),

d) Vergi Usul Hukukumuzun en önemli eksikliklerinden birinin giderilmesi için ilk adım atılmış ve yükümlü hukukunun korunması bakımından gerek komisyonlarda ve gerekse Danıştay'da yükümlünün mali müşavirlerin belirli bir disiplin altına alınabilmelerini sağlamak üzere, bu kişilerin yetki ve sorumlulukları ile mesleki ve kişisel niteliklerinin Maliye Bakanlığı'nca hazırlanacak bir tüzükle düzenlenmesi öngörülmüş (Madde 406)" (29).

(29) Saral, T., "Vergilerle İlgili Yasa Tasarısında Öngörülen Yeni Güvenlik Önlemleri", İ.T.İ.A., Ekonomi Fakültesi, Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları 1, İstanbul, 1980, s. 109-115.

4. UYGULAMADA YAPILABİLECEK BİR ÇALIŞMANIN KAMUYU AYDINLATMADA MUHASEBENİN NASIL BİLGİ VEREBİLECEĞİ HAKKINDA BİR ÖRNEK

40. A ULUSLARARASI TAŞIMACILIK A.Ş. HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Ortaklık 1974 yılında bir aile şirketi şeklinde esas üç ortak ve bunların eşleri olarak 6 kişilik bir hissedar grubu ile kurulmuştur. Başlangıçtaki 3 milyon lira sermaye taahhüdü 1978 yılında taşımacılık konusundaki teşvik tedbirlerinden yararlanabilmek amacıyla 6.5 milyona çıkarılmış bulunmaktadır.

11 Mart 1980 tarihinde yapılan olağan genel kurul toplantısındaki Hazirun Cetvelindeki bilgiye göre şirketin başlangıcından bu tarihe kadar 4 ortağın ayrıldığı (üçü hisse devri, biri vefat dolayısıyla) ve hisselerini ortaklıkta mevcut hissedarlara devrettikleri görülmüştür. Pay dağıtımı aynı cetvele göre şöyledir:

<u>Hissedar</u>	<u>Adresi</u>	<u>Pay Adedi</u>	<u>İmza</u>
A	800	.....
B	260	.....
A	160	.....
C	50	.....
D	15	.....
B	10	.....
C	5	.....
	T O P L A M	1300	

A ULUSLARARASI TAŞIMACILIK A.Ş.

31 ARALIK 1979 TARİHLİ

BİLANÇOSU

AKTİF		PASİF	
KASA	149.338.83	SERMAYE	6.500.000.--
ÖDENMEMİŞ SERMAYE	1.350.000.--	ALACAKLILAR	10.981.152.85
BANKALAR	17.678.74	Dahili Firmalar	14.600.--
ALACAK SENETLERİ	415.000.--	Ticarethaneler	2.282.798.63
FİRMALAR	11.474.525.52	K. Kamyonlar	<u>8.683.754.22</u>
Dahili	5.248.418.42	ALACAKLI CARİ HESAPLAR	292.407.48
Harici	5.758.373.19	BORÇ SENETLERİ	1.079.500.--
Diğerleri	<u>467.733.91</u>	ÖDENECEK KESİNTİLER	1.381.769.80
KİRALIK KAMYONLAR	2.475.084.97	Muhtasar	1.105.970.--
YURT DIŞI YOL AVANSLARI	10.872.053.91	S.S. Primi	78.312.--
Kiralık Kamyonlar	9.168.766.97	Maaşlar	<u>197.487.80</u>
Ş. Kamyonları	1.155.845.10	ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI	597.858.62
Diğerleri	<u>547.441.84</u>	ALACAKLI MUVAKKAT HESAPLAR	3.539.341.78
BORÇLU MUVAKKAT HESAPLAR	4.893.208.22	Personel ve Şoförler	65.310.20
Personel ve Şoförler	880.614.57	Diğerleri	<u>3.474.031.58</u>
Gelecek Yıl Giderleri	171.824.80	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	4.914.851.87
Diğerleri	<u>3.840.768.85</u>	KANUNİ YEDEK AKÇE	461.404.16
BORÇLU CARİ HESAPLAR	2.341.875.55	DAĞITILACAK KÂRLAR	5.102.904.44
K.K. EDİLMİYEN GİDERLER	684.373.16	DÖNEM KÂRI	6.383.754.67
SABİT KIYMETLER	5.811.943.15		
DEVLET TAHVİLLERİ	80.000.--		
ŞÜPHELİ ALACAKLAR	597.858.62		
DEPOZİTOLAR	72.005.--		
	<u>41.234.945.67</u>		<u>41.234.945.67</u>

A ULUSLARARASI TAŞIMACILIK A.Ş.

31 ARALIK 1979 TARİHLİ

KAR ZARAR TABLOSU

G İ D E R L E R

PERSONEL ÜCRETLERİ	7.786.271,64
KIRTASIYE VE KİRALAR	464.216,65
PTT VE YOL GİDERLERİ	836.130,63
FAİZ KOMİSYONLAR	842.790,57
TAZMİNAT	403.599,83
DIĞER GİDERLER	1.332.775,37
ŞOFÖR ÜCRETLERİ	1.994.572,56
NAKLIYE GİDERLERİ	11.956.371,58
TIR KARNE GİDERLERİ	500.950,-
KİRALIK KAMYON GİDERLERİ	170.070,-
AMORTİSMANLAR	192.088,04
NET KÂR	6.383.754,67

32.913.591,59

G E L İ R L E R

NAKLIYE GELİRLERİ	11.765.046,95
KİRALIK KAMYON GELİRLERİ	14.204.343,23
HARIÇTEN KİRALANAN KAMYON GELİRLERİ	1.168.346,70
ŞÜPHELİ ALACAKLAR TAHSİLATI	420.438,-
SABİT KIYMET SATIŞI	646.800,-
DÖVİZ KUR FARKLARI	1.498.781,58
SAİR HİZMET GELİRLERİ	3.209.835,13

32.913.591,59

A ULUSLARARASI TAŞIMACILIK A.Ş.'NİN
1979 YILINDA UYGULAMIŞ OLDUĞU HESAP PLANI

AKTİF HESAPLAR

1- DÖNEN VARLIKLAR

1- KASA

2- BORÇLU BANKALAR

20-	195/96	Hsb.	Yapı ve Kredi Bankası	Rıhtım Şb.
21-	1532	"	İş Bankası	Tophane Şb.
22-	333/5	"	Vakıflar Bankası	Karaköy Şb.
23-	6005/3	"	Akbank	Galata Şb.
24-	302/0	"	T.T.Bankası	Tophane Şb.
25-	2006	"	Denizcilik Bankası	Merkez Şb.
26-	15131	"	Şekerbank	Göztepe Şb.
27-	145/3	"	Osmanlı Bankası	Galatasaray Şb.

3- ALACAK SENETLERİ

4- TEMİNATTAKİ SENETLER

5- TAHSİLATTA Kİ SENETLER

6- FİRMALAR HESABI

60- Dahili Firmalar

61- Harici Firmalar

7- KİRALIK KAMYONLAR HESABI

8- HARİCE YAPTIRILAN NAKLİYELER

9- AVANSLAR HESABI

90- Yurt dışı yol giderleri avansları

91- Yurt dışı büro giderleri avansları

10- BORÇLU MUVAKKAT HESAPLAR

100- Şoför C/H

101- Personel C/H

102- Depozitolar

103- Diğerleri

11- ŞÜPHELİ ALACAKLAR

12- HİSSE SENETLERİ ve TAHVİLLER

120- Yedek akçe karşılığı

13- BORÇLU CARİ HESAPLAR

15- B. NAZİM HESABI

150- Nakliyeciler derneği

16- A. NAZİM HESABI

160- Teminat mektubu

11- DURAN VARLIKLAR

20- MADDİ SABİT KIYMETLER

200- Arsalar

201- Binalar

202- Nakil vasıtaları

203- Binek otoları

204- Büro demirbaşları

21- GAYRİ MADDİ SABİT KIYMETLER

210- Kuruluş masrafları

211- Şerefiye

22- GELECEK YIL GİDERLERİ

220- Kiralar

221- Araçları sigorta giderleri

30- ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI

PASİF HESAPLAR

50- SERMAYE HESABI

51- İHTİYATLAR

52- KARŞILIKLAR

53- DAĞITILMAMIŞ KARLAR

54- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR

540- Nakil vasıtası

541- Binek oto

542- Büro demirbaşları

543- Bina

60- ALACAKLI BANKALAR

- 600- 25060 Hsb. Yapı ve Kredi Bankası Rihtım Şb.
601- 38158 " T. Ticaret Bankası Tophane Şb.

61- TİCARETHANELER

62- MUHTELİF ALACAKLILAR

- 620- Kurumlar Vergisi
621- Stopaj
6210- Mad. 96 G.V. Stopajı
6211- Mad. 94 Stopaj
622- Mali Denge Vergisi
623- Damga Pulu
624- S.S. Primi
625- İcra Daireleri
626- İstihkak Avansları
627- İstihkak Bakiyesi

63- ÖDENECEK GİDERLER

- 630- Elektrik
631- Telefon-Telex
632- Yurt Dışı Yol Giderleri
633- Yurt Dışı Büro Giderleri

64- ALACAKLI C/H

65- BORÇ SENETLERİ

66- MUHTELİF BORÇ VE ALACAKLILAR

70- GENEL GİDERLER

- 701- Büro Personel Ücretleri
702- S.S.P. İşveren Payı
703- Yönetim Kurulu, Murakıp Ücretleri
704- Kıdem Tazminatı
705- Kasa Tazminatı
706- İhbar Tazminatı
707- Büro Giderleri
7070- Dış Büro Giderleri
7071- P.T.T.-Telefon-Telex-T. Mektupları

- 7072- Yazıhane ve Depo Kiraları
- 7073- Kırtasiye
- 7074- Damga Pulu
- 7075- Verilen Faiz-Komisyon
- 7076- Yol Giderleri
- 7077- Bağış, Yardım
- 7078- Diğer Giderler
- 7079- Vergi, Resim, Harç
- 708- Dış Büro Giderleri
- 70810- Döviz Kur Farkları
- 709- S.S.P. İşveren Payı
- 80- İŞLETME GİDERLERİ
 - 801- Şoför Ücretleri
 - 802- S.S.P. İşveren Payı
 - 803- Tır Karne Giderleri
 - 804- Garaj Kiraları
 - 805- Araç Faaliyet Giderleri
 - 8050- 34 RD 054
 - 8051- 34 RF 521
 - 8052- 34 RF 522
 - 8053- 34 SE 736
 - 8054- 34 RD 053
 - 8055- 34 SE 734
 - 8056- 34 VH 191
 - 8057- 34 D 4230 - 34 D 7463
 - 806- Verilen Komisyon, Tavassut Giderleri
 - 807- Diğer İşletme Giderleri
 - 808- İskontolar
- 81- KİRALIK KAMYONLARLA İLGİLİ GİDERLERİMİZ
- 82- KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER
 - 820- Vergi Cezaları ve Gecikme Zamları
 - 821- Gümrük, Trafik Cezaları
 - 822- Diğerleri

85- GELİRLER HESABI

850- Nakliye Gelirleri

851- Kiralık Kamyonlardan Nakliye

852- Hariçten Kiralanan Kamyonlardan

853- Döviz Kur Farkları

854- Diğerleri

90- KAR-ZARAR HESABI

95- ŞÜPHELİ ALACAKLARI KARŞILIĞI

41. A ULUSLARARASI TAŞIMACILIK A.Ş. BİLANÇO KAR VE ZARAR
CETVELİ VE HESAP ÇERÇEVESİ ÜZERİNDE BİR SERBEST MUHASEBE
UZMANI TARAFINDAN YAPILAN (BİLANÇONUN KABULÜNDEN SONRA)
İNCELEME SONUCU ELDE OLUNAN BİLGİ VE ELEŞTİRİLER

Bilançonun hazırlanış şekli sadece mutlak sayıları içeren bir düzenlemeden ibaret olup herhangi bir mukayese olanğından yoksun bir şekildedir. En azından bir önceki yıllarla karşılaştırmalı rakamlarla hazırlanması ve farklılık yüzdelere de değinilerek düzenlenmesi gerekirdi.

Bu şekilde hazırlanan bir bilançonun ilgili kimselere artan veya eksilen bir şekilde belirli kalemlerde farklılaşmalar göstermesi daha kesin bir bilgi verilmesine yardım edecektir.

Modern muhasebenin gereklerinden biri de düzenlemede aktif veya pasif kalemlerde bir azalmanın veya karşılığın (-) olarak gösterilmesi ilkesine bu bilançoda rastlanmamaktadır.

400. DÖNEN VARLIKLAR

Bu bilançoda ayrı bir toplam olarak gösterilmemektedir. Halbuki ilk bakışta inceleyen bir kimsenin bu toplamı görmesinde aydınlatıcı bir faktör olarak yarar vardır. Ancak burada toplam tek kalemde de gösterilse ayrıntılarına girmek zorun-

luluğu gerekir. Çünkü buradaki sıralamada dönen varlıkların gerçekten bu niteliğe uyup uymadığı da kontrol edilebilmelidir.

Döner Değerler arasında bulunması gereken Devlet Tahvilleri toplamı bile bu niteliğini belirten bir sıralamada bulunmamaktadır.

410. DURAN DEĞERLER

Örneğimizdeki ulaştırma firması daha çok bir hizmet işletmesidir. Hizmet işletmesindeki en önemli faktörler de önce personel sonra da araçtır. Bu firmada ise bunlar şoför ve taşıma aracı olan TIR'lardır. Bu konuda da ortaklara fazla bilgi verecek bir açıklama bilançoda yeteri kadar bulunmamaktadır.

Tek kalemde gösterilen sabit kıymetlerde herhangi bir ayrıntı yazılmamış ve böylece sabit kıymetlerde ortaklığın araçlarının ne kadar olduğu hakkında bilgi verilmemiştir. Sadece borçlular olarak kiralık kamyonlara ait bir kalem bulunmaktadır. İkinci kalem olarak belirtilen şirket kamyonları için verilen toplam ise sadece avans tutarlarını göstermekte araçlara değin herhangi bir bilgiyi içermemektedir.

Taşıt araçları için alınması alışıl gelen bazı yedek parçalar olması doğaldır. Bunların da bir stok kaydı bulunmalı ve bilançoda bunlara ait bir toplam olmalıdır. Ancak işletmenin bilançosunda böyle bir kalem yoktur. Bundan da anlaşıldığı gibi alınan bütün yedek parçalar taşıt araçlarına o yıl sarfedilmiş gibi görünmektedir.

Alacak senetleri olarak herhangi bir kalem bulunmamaktadır. Oysa kiralık kamyonlar kaleminde 9 milyon lirayı aşan bir toplam bulunmaktadır. Bu tutarın bir kısmı için alınabilecek alacak senetleri hem yekünü azaltacak, hem de işletmeye

ödemelerinde kullanabileceği bir değeri kendiliğinden hazırlayacaktır. Böyle bir harekete girilmemesindeki sebep belki de bu kalemde gösterilen toplamın gerçeğe uymadığı konusunu kuvvetlendirmektedir. Ayrıca bu alacakların vadeleri bakımından yapılabilecek bir sıralama da dönen değerler de daha sıhhatli bir bilginin verilmesine yardımcı olabilirdi. Örnekte görülmeyen bu ayrımlar, piyasadaki bazı işletmelerin de yaptığı gibi gizlenmesi gereken bazı kalemlerin bu toplamlara dahil edilebileceği sonucunu yaratmaktadır.

Borçlu Muvakkat Hesaplar'da görülen Diğerleri kaleminin toplam ana bölümünün % 80'ne vardığı halde bir açıklamadan yoksundur. Sınıflandırma bakımından önemsenmeyecek bir bölüme atılması, toplamdaki oran bakımından azımsanmayacak bir tutarı içeren bu kalemin neyin diğerleri olduğunun belirtilmesi gerekmektedir.

Dahili ve harici firmalarda borç yekünü bir hayli yüklü bir tutara varmaktadır. Bunların bu şekilde borçlu bırakılmalarının nedeni araştırılmalı, hiç değilse bu firmalardan kesinlikle borç bakiyelerinin uygunluğuna dair belge alınmalıdır.

Ayrıca dış firmalardan alacaklı olarak kalınmasından döviz girdilerinin belli süreler içinde kapatılması açısından bir taahhüt bahis konusu olduğu da gerçektir. Bu sürelerin geçmesi halinde işletmenin bir de cezai durumla karşılaşabileceği unutulmamalıdır.

Uluslararası işlerle çalışan bir firmada, hele bu konuda bir de görevli kimselerin sürekli yurt dışına çıkmalarında üzerlerinde yabancı para bulundurmaları işletme kasasında da zorunlu olarak döviz bulundurma hareket ve kayıtlarını gerektirmektedir. Halbuki bilançodaki hesaplarda bu şekilde bir döviz cinsine rastlanmamaktadır.

Bu işlem ise muhasebe prensiplerine uymamakta ayrıca vergilendirme açısından da cezai sonuçları doğuracak bir durum yaratmaktadır. Konuyu aydınlatma ilkesinin olmamasına karşın bir de bilançonun kurallara uygun prensiplerden yoksun olarak hazırlandığı inancını oluşturmaktadır.

420. SERMAYE

Bu kalemdaki 6.500.000,- toplamdan ödenmemiş ve aktifte gösterilen 1.350.000,- liralık borcun indirilerek gösterilmesi ilkelere daha uygun olacaktır. Ayrıca yedek akçeyle birlikte öz kaynakların sermaye kalemi de aynı bölümde ve birbiri ardına gösterilmesi daha uygun olurdu.

430. ALACAKLILAR

Alacaklılar kaleminde de, aktif olduğu gibi büyük bir toplam 3.474.031,58 alacaklı muvakkat hesaplar, Diğerleri adı altında gösterilmiştir. Aktif ve Pasif tarafındaki bu toplamalar hemen hemen aynı tutarda bulunmaktadır.

Dağıtılmamış kârlar, ortakların işletmeyi finanse ettiklerini göstermektedir. 5 milyonu aşan bir toplamın dağıtılmamış kârlarda bırakılması, buna karşılık sermayenin tamamının ödenmemiş olması gerçek durumu yansıtmamaktadır. Her ne kadar ortaklığın aile şirketi olduğunu daha önce belirtmişsek de bu durumun genel prensiplere aykırılığı da tartışılmaz.

440. GENEL DURUM

Genelde bakıldığında ortaklığın bilançosunda kuruluş tarihi ile devam edegelen yıllarda alınmış bulunan özellikle sabit kıymetlerdeki alışlara ve bunların günün rayıcı değerlerine göre bir açıklama bulunmamaktadır.

Halbuki yapılan incelemede 5.811.943 liralık kayıt değerinin yanında rayiç (1980) değerinin 50 milyonun üzerinde olduğu görülmüştür. Bu kaydın bulunması gerek ortaklara gerek-

se işletmeden alacaklı olanlara daha fazla bir güvence verecektir. Doğal olarak bu ilgililer arasında devlet de bulunmaktadır. Değerlerin tam olarak bildirilmemesindeki tek amacın da o yıl satılmış olan taşıt araçlarının gerçek rayiç değerleriyle satışlarında durumun bir tür kamufle edilebilmiş olmasıdır.

Personel açısından yapılan bir incelemede ise ortaklardan birinin en sorunlu işlerden biri olan kasa işlemleri ile uğraşma görevinde bulunduğu görülmüştür. Ayrıca dikkati çeken bir durum da aynı ortağın kasa işlemleri de ilgili olarak cari hesabının sürekli çalışmakta olması bazı şüpheleri de birlikte getirmektedir.

Nazım Hesaplar ile ilgili bir kayıt ve sonuçta bilançoda bir izleme olanağı bulunmamaktadır. Halbuki alınmış veya verilmiş olan bazı teminat mektupları olduğuna göre bunların kayıtlara geçirilerek bilançoda da gösterilmesi gerekirdi.

Kâr ve Zarar Cetveli'nin incelemesinde ise:

İşletmelerimiz için yeni olan bir durum da gelir tablolarının yaygınlaşmasıdır. Öteden beri alışılmış bir şekilde kâr ve zarar cetveli giderler, gelirler olarak değerlendirilmektedir. Hatta bazı bankaların bu tabloları "Kâr ve Zarar Hesabı" diye yayınladıkları da görülmektedir.

Örneğimizdeki kâr ve zarar tablosu da klasik şekilde düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu açıdan bakıldığında bu cetvelin önceki yıllarla karşılaştırmalı olarak düzenlenmesine de zaten olanak yoktur. Böyle bir durum olmaması yanında ayrıca gelir ve giderlerin brüt toplamalarını da görmeye olanak yoktur. Halbuki böyle bir olanak ilgili kimselere daha ayrıntılı bilgi vermeye yardımcı olacaktır.

Tarafımızdan yapılan incelemede ise ortaklığın muhasebe servisinde yeterli sayıda ve daha da önemlisi mesleğinin ehli ve deneyimli personelin bulunmadığı ortaya çıkmıştır.

Her ne kadar muhasebe belirli bazı standart ve kalıplara göre düzenlenecekse de bunları konuşuracak ve ilgililere yönelik ifadeleri somut bir şekilde sunacak muhasebe elemanına olan ihtiyaç açıktır. Dolayısıyla bir vergi hesaplamasına esas olacak bilançoyu düzenlemekten ötede, bilançodaki kalemlerin, hatta o kalemleri sıralamada bile bir sanat şaheseri yaratan ressamın kabiliyeti gibi muhasebecide de yetenek şarttır.

5. SONUÇ

Önemini iş hayatımızın her konusunda her geçen gün daha da arttıran Anonim Şirket (Holding)lerde uygulanacak Tekdüzen Muhasebe Çerçevesi ile, genel kabul görmüş Muhasebe Kuralları ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun olarak tutulmuş muhasebe defterleri, konu ile ilgili herkes için yeni boyutlar kazandıracaktır.

Serbest Muhasebe Uzmanı tarafından denetlenmiş, yukarıdaki niteliklere uygun karşılaştırmalı bilanço, kâr ve zarar tabloları işletmeyle ilgili taraflara en azından güven verecektir.

Pay sahibi, piyasada mevcut hisseleri satın alacaklar güvenilir kimselerce yapılan açıklamalarla karşı karşıya olduklarını bilerek tasarruflarını korkusuzca yatırıma bağlayacaklardır.

Enflasyon dönemlerinde de olsa, Türkiye'de olduğu gibi büyük bir tüketim harcamasına gidilmeyecektir kolaylıkla.

İşletmede çalışan personel yönetimin işleri iyi yürütüşüne inanacak ve makul, yeterli gereksinmelerini sağlayacak, düzenli ödenen emeğinin karşılığı ile işine şevkle sarılacaktır. Mal veya hizmet üretiminde çalışan kişilerin işlerini düzenli bir moralle yerine getirmeleri ile verim artacak, sonuçta gene işletme kazançlı çıkacaktır.

Bu kazanç iş hayatına dolaylı da olsa kesinlikle yansiyacaktır.

Anayasamızın 61. maddesi "herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü" olacağı ilkesini getirmiştir. Ancak adil bir vergi sistemiyle bu kazançların iş hayatındaki potansiyeli canlı ve işler güvenilir bir ortamda tutması beklenebilir.

Yoksa uzun yıllardır Türkiye'de süregelen yanlış sistem ve politikalardan dolayı hem iş hayatı, ekonomi bozulur hem de devlete olan saygınlık kaybolur. Bu olay daha da öte giderek vatandaşın kendine olan güven ve saygınlığını da yoker.

Sonuçta "kendini vergilendiren" sözcükleri sadece Vergi Dairelerinin duvarlarında kalır.

Bugün bu adaletsizliğe ortak olmamış, bir noktada, vergi suçu işlememiş çok az insan gösterilebilir Türkiye'de. Son dönem yönetimi de dahil, her dönemde bu suç işlenmeye devam edilegelmektedir.

Türkiye'de anarşi sadece politika alanında yürütülmemiştir. Her alanda anarşi vardır ve vergileme dahil hepsinde bu anarşiyi yaratan, çoğaltan, devam ettiren disiplinsizliktir.

Vergileme ve buna kaynak hazırlamada öncü olan muhasebede de disiplin esastır. Ne yazık ki Türkiye'de muhasebenin her alanında bu disiplin boşluğu görülmektedir.

Bunlar nasıl giderilir?

ÖNERİLERİMİZ

1- Kamu sektörü ile vergi ödeyerek onu beşleyen teşebbüs sahipleri arasındaki ilişki iyileştirilmelidir.

Bir taraf kendini sadece alan, diğler taraf ta sadece veren, vermek zorunda olan olarak görmemelidir.

Örneğın, zor durumda da olsa taksitlendirme isteğında bulunan kuruluş faiz ödemek zorundadır.

Halbuki haksız veya mükerrer alınan vergilerin iadesinde veya mümkünse mahsup işlemleri için nasıl uzun formalitelerin gerektiğı bütün ilgililerin malûmudur.

A.B.D.'de bir vergi iadesinde gecikme halinde mükellefe (gecikme halinde kendisinden alındığı gibi) devlet de faiziy- le birlikte ödeme yapmaktadır.

2- Ödeme usulleri daha da sadeleştirilmelidir. Birkaç bankaya değil, fakat tüm bankalar aracılığı ile vergi ödene- bilmelidir. Her ne kadar çizgili çek yolu ile dolaylı olarak bu yapılmış gibi ise de mükellef bizzat bankaya yatırma halin- de eline aldığı makbuzla güvenceye kavuşmaktadır.

Posta ile çizgili çek (il sınırları içinde hangi banka olursa olsun) gönderilmesinde taahhütlü makbuzla ilgili Vergi Dairelerinden makbuzun alınmasında büyük arama, bekleme ve zorluklar bulunmaktadır. Taşınma, yeniden organize edilme, mü- kelleflerin teşkil edilen yeni vergi daireleri arasında bölün- me nedenlerinden ötürü bir yıla yakın süredir makbuz alamamış mükellefleri sayabiliriz.

Yeni bir tehlikeye daha sırası gelmişken değışmeyi doğru buluyoruz: Milli bankalarımızın ileri gelenlerinden birisi geçenlerde ödeme zorluklarından dolayı Kasım 1980 baş- larında bir gün Takas Odası'ndan çekilmiş ve o gün Vergi Dai- resi veya Sosyal Sigortalar Kurumu gibi devlet kuruluşların- dan gelen bütün çizgili çekler karşılıksız olduğundan mükellef- lere ödemelerini gecikme cezası ile birlikte yapmaları tebliğ edilmiştir.

3- Reform Komisyonlarında hazırlanan vergi tasarılarında bazı belgeleri (fatura, makbuz vb.) Maliye Bakanlığı'nın bastırıp ilgililere satacağı hazırlığı vardır.

Yürürlükte olan işletme vergisi için gerekli işletme vergisi fatura ciltlerinin çoğu kez ilgili dairelerde bulunmaması nedeniyle isteyenlere (edinmekle zorunlu olan kişilere) zaman zaman verilemediği bir gerçektir.

Bunun yanında avuç içi kadar kâğıdı fatura diye veren ticaret erbabı, basan matbaa vardır. Ayrıca muayenehanesinde her gün uzun kuyruklar oluşturan (tanınmış bir hekimin muayenehanesinde ortalama 25 kişi ilk muayene için, 15 kadar kişi de evvelce yapılan muayene ve tedavinin gözlemi için beklerken; muayene ücretinin de günlük rayice göre 1.500 TL olduğunu anımsatalım) hiçbir muhasebe ilkesinin uygulanmadığı kapıdaki karşılayıcının sadece muayene randevularını ayarladığı, alacağı bahşişten (ortalama, hasta başına 100 TL) başka bir şey düşünmediğini; bu kadar cirolu bir işletmede, alınan ücret için bir makbuz kesilmediği vakıadır. Aynı düzeyde bir serbest meslek sahibinin yıllık beyannamesinde ne kadar gelir gösterdiğini bağlı olduğu vergi dairelerinin açıklamalarından kolayca öğrenebiliriz. Türkçe'de henüz terimlerde anlaşılamazken her konuya disiplin getirmek belki çok zor olacaktır. Ama zor diye bundan kaçınmak gerekmez. Başlangıçta zor olan getirilip uygulandıktan sonra kolaylaşabilir. Hele getirilenin herkese adil bir tarzda ve eşit olarak uygulandığı görülürse; diyoruz ki, kamu ilgilileri karşısındaki kişilerin kendileri gibi bir insan olduğunu unutmasın, ona göre davran-sın, güleryüz belki her zaman olamaz, ama herhalde asık suratlı olmamak gereklidir.

Vergi alan bu ödünü versin ki, mükellef de gelirinin vergisini isteyerek ödeyebilsin.

4- En önemli konuya gelmiş bulunuyoruz. Yukarıda saydıklarımızda, karşılıklı anlayış içerisinde vergiyi, adil bir şekilde herkesin eşit güçlerde verebilmesi için Türkiye'de, her vatandaşa kimlik verilmesinde olduğu gibi bir vergi sicil numarası verilmeli ve 18 yaşından itibaren (tahsilde olan şimdiki gibi 24 yaşından sonra) her Türk vatandaşı görevi ne olursa olsun beyanname vermelidir.

Yoksa, memur da olsa, şimdi ve eskiden alınmakta olan mal bildirim beyannamesinde varlıklarını yakın akrabaları üzerine yaparak, varsa bazı tür kazançlarını gizleme yoluna gidebileceklerdir. Her vatandaşın gelir beyanname vermesi halinde varlık veya servet aktarmalarına büyük oranda engel olunabilecektir.

Eğer mükelleflerin bazı makul ve makbul giderlerinin gelirlerinden indirilmesi esası da kabul edilirse bu kez 3'de belirttiğimiz hekim de makbuz kesebilecektir.

Bugün bilgisayar denen gerecin olanaklarından yararlanarak personel eksikliği büyük oranda giderilebilir. Ancak bu düzenlemede birkaç yıldır bankalarımızın yaptığı gibi bir organizasyona gidilememesi şartıyla, Çünkü biz her bankanın kendi bilgisayarını kullanması yerinde bir merkeze bağlı bilgisayarı bütün veya abone alan bankaların kullanmasını daha tasarruflu buluyoruz. Mevcut düzende ise bu bilgisayarları kiraya veren kuruluşların gelirini arttırmaya hizmetten başka bir durum yoktur.

Bilgisayarda hizmet hafıza ve depolama işidir. Düzeni ona göre kurulursa bir arşiv merkezi olarak kullanılmasının yanında istatistiki bilgi verme ve muhasebe kayıtlarını yapmada da kullanılabilir.

Bu düzende en büyük sorumluluk ve görev Serbest Muhasebe Uzmanı'na düşmektedir.

Yapılan kayıtların belgelere uygunluğunu, hazırlanan bilanço ve kâr/zarar tablolarının genel kabul görmüş muhasebe kurallarına ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun olup olmadığını denetleyerek ekonomik düzende güvenli, doğru ve gerçeklere uygun, tam bilgiyi herkese sağlayacak Serbest Muhasebe Uzmanı'na Türkiye'nin ihtiyacı büyüktür.

Yoksa günümüzde bir ilkokul mezunu bile kendine güvendiği an, mali müşavir diye kart bastırıp, vergi dairesine de konusunu belirterek hiçbir sakınca görmeden işe başlayabilmektedir.

Bu konuda bazı görevler de TMUD'ne düşmektedir.

Fatura ve makbuz gibi muhasebe belgelerinin basımı, satışı için daha önce standartları uluslararası ölçüler de göz önüne alınarak (gerekirse TSE ile ortaklaşa çalışılarak) saptanabilirdi.

Mesleğin haysiyet ve vekarını sağlayan derneğin tüzüğü mevcuttur, ancak bazı uygulamaları Türkiye'de her alanda olduğu gibi devletten bekleme alışkanlığından vazgeçerek yürürlüğe koyma inisiyatifinde bulunulmalıdır.

Geçerli görüş, artık kamu ve hatta karşıt görüş sahiplerinin bile Serbest Muhasebe Uzmanları'nın varlığını kabul etmiş olmalarıdır.

Bundan sonrası Serbest Muhasebe Uzmanları'nın bu onurlu meslekte Türkiye'ye, Türk ekonomisine yurda hizmet aşkı ile dolu olarak bilinçli bir şekilde görevlerini yerine getirmelerine bağlıdır.

Özetle, Türkiye'deki mükelleflerin çoğunu küçük ve orta çaptaki işletmeler oluşturmaktadır. Büyük işletmelerin zaten genelde, oturmuş yeterli bir muhasebe organizasyonuna kavuşmuş oldukları görülmektedir.

Ancak çoğunluk küçük ve orta çaplı işletmelerde olmasına karşın bunlarda günlük satış hasılatının bile sıhhatli biçimde saptanmasının sağlandığı iddia edilemez. Önce bu olanağı sağlamak gerekir. Taksilerde taksimetre kullanılması nasıl alıştıran ve kademe kademe yapıyorsa, hafızalı, yazar kasaların edinilmesini sağlamak da bir koşul olarak zorunlu kılınabilir.

Elektronik kasaların, fatura denen belgeyi hazırlayacak şekilde düzeni olanları bile piyasada bulunmaktadır.

Araç, gereç durumu bu şekilde organize edilirse bunları kullanabilecek personelin yetiştirilmesi pek fazla bir zaman almaz. Ancak en büyük sorun bunlara verilecek ücrettir. Makineye verilen tutar bir kalemde sabit kıymetlere geçirilerek amortisman ayrımı ile giderlere geçirilebilmekte, ancak ödeme ücret adını alınca birçok sorunu da birlikte getirmektedir. İşveren, özellikle küçük işletmenin işvereni bundan kaçınmaktadır.

Yasalarda gerekli değişikliklerin yapılmasında gecikmiştir. Bunlardan, öncelikle Ticaret Kanunu ile İcra İflas Kanunun'daki değişiklikler günün şartlarına uygun bir şekilde gerçekleştirilmelidir. Ayrıca genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin çıkarılacak veya değiştirilecek yasalarda dikkate alınarak, kanun maddelerinin bu prensiplerin ışığı altında düzenlenmesine çalışılmalıdır. Bu düzen yasalar ve ilgililer arasındaki koordinasyonu da sağlayacaktır.

Çıkartılacak yasalarda bağımsız muhasebe uzmanları onayı bilanço, gelir tabloları ve yıllık raporlar için zorunlu kılınmalıdır.

Özel eğitim görmüş ve deneyimli personelin bulunması gerekli faktörlerden en önemlisidir. Başlangıçta bu yeteneği tamamlamak özel olarak değerlendirilmiş kurs veya seminerlerle biraz olsun giderme imkânı olabilir. Ancak gerekli ve ileriye dönük tedbirler ilgili eğitim kuruluşlarında alınabilir. Bu kuruluşlarda alınacak en önemli tedbir ise standart bilanço ve gelir tabloları ile daha da önemlisi muhasebe terimleri arasında bir birlik sağlanmasıdır.

Bunlar sağlandığı takdirde gerek bilanço, gelir tablosu yıllık raporların tarafsız bir görüşle hazırlanabilmesi, gerekse bu belgelerin kamuyu aydınlatma yönünden tarafsız bilgi verebilmesi kendiliğinden sağlanmış olacaktır.

Kanunun da bu bilgileri tarafsız olarak almasına inancı işletmelere olan güvencini de sağlamlaştıracaktır.

Bu sayılanlar kısa bir sürede oluşturulamayacağı gibi oluşturulsa dahi piyasada birkaç kez geçirilmiş olan olayların sonucu hafızalarda kalan kanı da uzun süre unutulmayacaktır. Şunu da söylemek yerinde olacaktır: Bütün bunların istenilen şekilde gerçekleşmesi ancak tüm kuruluş ve ilgililerin el ele vermesi ile oluşabilir. Bunun süratlenmesinde makine yine insanın elindeki, onun emrini dinleyen bir araçtır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

K İ T A P L A R

- Altaca, E., Öneriyorum, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Mezunları Derneği, Genel Merkezi Yayınları, Ankara, 1979.
- Anton, H.R., Firmin, P.A., Contemporary Issues in Cost Accounting, Houghton Mifflin Co., Boston, 1966.
- Ataöv, T., Bilimsel Araştırma El Kitabı, Bakanoğlu Matbaacılık Ltd. Şti., Ankara, 1969.
- Arkun, O.F., İşletmelerde Muhasebe Denetimi, Çeltüt Matbaacılık Koll. Şti., İstanbul, 1975.
- Arıkan, T., İşletmelerde Nakit Kontrolü, İstanbul Matbaası, İstanbul, 1978.
- Arıkan, T., İşletme İçi Kontrolde Sorumluluk Raporları, İstanbul Matbaası, 1978.
- Arıkan, T., Küçükberksun, S., Muhasebe Uzmanlığı ve Sermaye Piyasası, TMUD Yayını No: 4, İstanbul, 1975.
- Aysan, M.A., Muhasebe Denetleme İlkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No: 1615, İstanbul, 1971.
- Aysan, M.A., Holding Şirketlerde Açıklama ve Denetim, Holding Şirketlerde Muhasebe, Denetim ve Vergi Problemleri Kitabından ayrı baskı.

- Bektöre, S., Mali Tablolar Analizi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 136, Eskişehir, 1975.
- Brock, H.R., Muhasebenin Yönetime Uygulanması, Çev.: Mezhepoğlu, M., Fen Fakültesi Döner Sermaye Basımevi, İstanbul, 1969.
- Colasse, B., La Rentabilité, Analyse, Prévision et contrôle Dunod, Paris, 1973.
- Çevik, O., Anonim Şirketler, Seçkin Kitabevi, Ankara, 1979.
- Domaniç, H., Anonim Şirketler, Bilimsel Kitaplar Yayınevi, 1978.
- Dupuis, M., Le Contrôle Comptable Entrep., Moderne D'Édition, Paris, 1967.
- Durmuş, A.H., Sınai İşletmelerde Gelir Tablosunun Düzenlenmesi ve Tahlili, İstanbul, 1973.
- Dussaulx, P., Contrôle Interne et Informatique Dunod, Paris, 1969.
- Erimez, R., Şirketlerde Kâr Dağıtımı ve Yedek Akçeler, İstanbul, 1972.
- Erimez, R., Muhasebe Değerleme ve Mali Tablolar Ticari ve Mali Bilançolar, Üçer Matbaacılık, İstanbul, 1975.
- Erkural, K., Muhasebe Organizasyonu, Ü.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No: 328-561, İstanbul, 1979.
- Ertan, C., Bankalar İstihbaratı Yönünden İşletmeler için Bilanço Analiz Tekniği, Sermet Matbaası, 1971.
- Grimaker, R.L., Auditing The Examination of Financial Statements, Richard, D. Irwin Inc., Homewood, 1965.

Gürbüz, H., Derleyen, Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği,
Muhasebe Uzmanları Derneği Yayın No. 3, İstanbul,
1974.

Güvenli, O., İşletmelerde Nakit Akışı Planlaması, Çağlayan
Muhasebe Servisi, İstanbul, 1977.

Gönenli, A., Finansal Tablolar, 2. Bası, Sermet Matbaası, 1979.

Holmes, A.W., Overmyer, W.S., Muhasebe Denetimi "Auditing"
Standartları ve Yöntemleri 1. Çev.: Göktürk, O.,
Bilimsel Yayınlar Derneği, Ankara, 1975.

Horngren, C.T., Choosing Accounting Practices For Reporting
to Management NAA Bulletin Vol. XLIV, No.1 September,
1962.

Kennan, P.L., Auditing By Computer The Accountants Publ.,
London, 1969.

Kocahanoğlu, O.S., Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları
Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi, İstanbul, 1977.

Koç, Y., İşletmelerde Mali Analiz Teknikleri (Üçüncü Baskı),
Sevinç Matbaası, Ankara, 1973.

Koç -Yalkın, Y., Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye'deki Çalışmalar,
Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fa-
kültesi Yayınları, No.: 386, Ankara, 1975.

Lemke, B.C., Edwards, J.D., Administrative Control and Executive
Action, Charles, E., Merrill Books, Inc., Columbus
Ohio, 1965.

Louhi, K., İdari Muhasebe ve Kontrol Seçilmiş Bahisler, Çev.:
Gezen, A., Karınca Matbaacılık ve Ticaret Koll. Şti.
İzmir, 1966.

- Meigs, W.B., Larsen, E.J., Principles of Auditing, Richard D. Irwin Inc., Homewood, 1969.
- Özaslan, İ., Muhasebenin Teknik Yapısı, İstanbul, İ.T.İ.A., N. Sayar-Yayın ve Yardım Vakfı Yayınevi İşletmesi Yayınları, No: 223, İstanbul, 1973.
- Palen, M.J., Report Writing For Accountants Prentice-Hall, Inc. Englewood Cliffs, N.J., 1955.
- Porter, W.T., Auditing Electronic Systems Woodsworth Publ. Co., California, 1966.
- Solaş, Ç., Para Değerindeki Değişmelerin Muhasebeye Yansıtılması, İstanbul, 1974.
- Tekinalp, Ü., Anonim Ortaklığın Bilânçosu ve Yedek Akçeleri, 2. Bası, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No: 2615, İstanbul, 1979.
- Tekinalp, Ü., Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Yönetime Katılma Sorunları, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No: 2556, İstanbul, 1979.
- Yazıcı, M., Bilânço Kuramları ve Çözömlömleri, Çeltüt Matbaacılık Koll. Şti., İstanbul, 1976.
- Yazıcı, M., Türk İşletmelerinin Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Sermet Matbaası, İstanbul, 1965.
- Yıldız, H., Tüm Ticaret Şirketlerinde Vergi Muhasebesi, Yasa Yayınları, İstanbul, 1975.
- Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulunun 15. Yılı. Damga Matbaası, İstanbul, 1960.
- Bankaların İstihbarat Yönetmeliklerinin İhtiva Edeceği Asgari Esaslar, T. Bankalar Birliği Yayınları, No.: 18, Ankara, 1963.

Bilânço ve Kâr-Zarar XI. Muhasebe Kongresi 8-10 Eylül 1969,
Bildiriler-Tartışmalar, TMUD Yayını, İstanbul, 1970.

İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu,
Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknasaklaştırıl-
ması (Giriş), Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1968.

Türkiye'de Vergi Yükü Maliye Müfettişleri Derneği Yayınları,
No. 1, Sevinç Matbaası, Ankara, 1977.

Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri Semi-
neri, Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları 1, İstanbul,
1980.

ANSİKLOPEDİ, BROŞÜR, EL KİTABI, SÖZLÜK

Ak İktisat Ansiklopedisi, Ak Yayınları, İstanbul, 1973.

Stock Selection, Timing and Techniques, Merrill Lynch Pierce
Fenner Smith Inc., September, 1978.

Cashin, J.A., Handbook For Auditors, McGraw-Hill Book Co.,
New York, 1971.

Kohler, E.L., A Dictionary For Accountants Third Edition,
Printice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, N.J., 1963.

DERGİLERDEN MAKALELER

Ahıska, A., Vergi Yönetimi, Denetimi ve Uygulamalarının İyi-
leştirilmesi Amacıyla Alınması Gerekli Yasal ve
Yönetimsel Önlemler, MED., Sayı 21-22, (Ağustos-Kasım
1980), s. 21-22.

Aysan, M.A., Vergi Denetimi ve Muhasebe Uygulamaları, MED.,
Sayı 12, Mayıs 1978-II, s. 2-14.

Ekonomik Denetim Düzeni, MED., Kasım 1976-IV, s. 2-15.

Briloff, A., Financial Accounting Information Objectives and How They Are Achieved, Journal of Contemporary Business, Spring 1973, s. 27-40.

Burton, J.C., The Sec and The Changing World of Accounting, Journal of Contemporary Business, Spring 1973, s. 51-64.

Çarıkçioğlu, P., Muhasebe Denetimi ve Türkiye İçin Önemi, İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, C. 7, Sayı: 1, Nisan 1978, s. 317.

Bilgisayar Kullanılan Muhasebe Sistemlerinde Özel Denetim Teknikleri, MED., Şubat 1978-I, s. 9-17.

Edizdoğan, N., Bir Vergi Suçu ve Cezası Olarak Vergi Kaçakçılığı, Akademi, Bursa İ.T.İ.A. Dergisi, No.: 1-2, Mart 1978, s. 109-143.

Güredin, E., Uygunluk Denetimi Olarak Kasa Denetimi ve Sabit Üniteler Kasa Sistemi, MED., Kasım 1977-IV, s. 2-9.

Kabaalioğlu, H.A., Türk Hukukunda ve Makeyeseli Hukukta Finansal Bilgi Alma Hakkı, Sayı 21-22, Ağustos-Kasım 1980, s. 21-22.

Kocahanoğlu, O.S., Türkiye'de Vergi Kaybı ve Denetimi, MED., Mayıs 1978-II, s. 15-18.

Küçükberksun, S., Enflasyon Ortamında İşletmelerde Mali Yönetim Denetimi, MED., Kasım 1978-IV, s. 15-20.

Özer, İ., Vergi Kaçakçılığı ve Ekonomik Etkileri, İktisat ve Maliye, C. XXIV- Sayı 10 Ocak 1978, s. 423-425.

Peker, A., Gelir Tabloları ve Denetim Değerleri, İ.Ü. İşl. Fak., İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi - Yönetim Yılı, Sayı 1, Temmuz-Eylül 1975, s. 25-35.

- Niehus, R.J., Stock Corporation Law Reform in Germany and the Public Accountant, The International Journal of Accounting, University of Illinois, Urbana Volume 1, Number 2, Spring 1966, s. 25-41.
- Şafak, M., Vergi Yönetimi, Denetimi ve Uygulamalarında Muhasebenin Önemi, MED., Sayı 21-22, Ağustos-Kasım 1980, s. 95-108.
- Tekinalp, Ü., İşletme İlgililerinin Finansal Bilgi Elde Etme Hakkı, MED., Sayı 21-22, Ağustos-Kasım 1980, s. 13-23.
- Turgay, R., Yasal Yedek Akçelerin Devlet İç İstikraz Tahvillerine Yatırılması, MED., Sayı 19, Şubat 1980-I, s. 5-10.
- TUSİAD, The Turkish Economy, Türk Sanayicileri ve İş Adamları Dergisi, İstanbul, 1980.
- Uman, N., Enflasyonist Ortamda Vergi Reformu Yasa Taslağının İşletme Finansmanı Açısından Değerlendirilmesi, MED., Sayı 17, Ağustos 1979, s. 11-29.
- Williams, R.I., Doris, L., Encyclopedia of Accounting Systems, Printice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, N.J., 1956.
- Yörüker, S., Türkiye'de Ekonomik Denetim Düzeni ve Sorunları, MED., Sayı 21-22, Ağustos-Kasım 1980, s. 47-53.

EK: I

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI

FİNANSAL TABLOLARDA AÇIKLANMASI
GEREKLİ BİLGİLER

GİRİŞ

1. Bu bildiri de bilançoları, gelir tablolarını, dipnotları ve finansal tabloların bir kısmı gibi belirlenen diğer tablolar ile açıklamaları kapsayan finansal tablolarda açıklanması gerekli bilgiler ele alınmıştır.

2. Finansal tablolara, diğer amaçlar yanında, değerlendirmeler yapmak ve finansal kararlar vermek için gereksinme duyulur. Kullanıcılar, eğer finansal tablolar açık ve anlaşılabilir değilse, güvenilir kararlar veremezler. Bu amaçla gerekli duyulan bilgi, çoğu kez yerel hukuk kuralları ve yetkili kuruluşlar tarafından konulan zorunlulukları karşılamaya yeterli bilgilerden daha fazla olmaktadır.

3. Bu Standart'ta yapılması gerekli en az açıklamalar ortaya konulmuştur. Yapılması beklenen bu açıklamalar belirli muhasebe konularını ele alan diğer Uluslararası Muhasebe Standartları'nda verilmesi gerekli görülmüş açıklamalarla genişletilebilir.

4. Bu Standart finansal tabloların sunulmasında belirli bir biçimi önermemektedir. Standart'ta kullanılan düzenleme ve sınıflandırma çoğu sanayi ve ticari işletmelerin finansal tablolarında yer alan maddelerden oluşmuştur. Finansal kurumlar veya sigorta şirketleri gibi girişimler için farklı bir düzenleme ve sınıflandırma uygun olabilir.

5. Bu Standart'ta yer almış ana şirket (parent company), bağımlı şirket (subsidiary company), ilgili şirket (associated company) tanımları, Uluslararası Muhasebe Standartları 3. Birleşik (Konsolide) Finansal Tablolarda kullanılanlarla aynıdır.

GENEL OLARAK YAPILACAK AÇIKLAMALAR

6. Finansal tabloları açık ve anlaşılabilir bir duruma getirmek için gerekli tüm önemli bilgiler açıklanmalıdır.

7. İşletmenin adı, şirketin faaliyette bulunduğu ülke, bilanço tarihi ve finansal tabloların kapsadığı dönem belirtilmelidir. Eğer açık bir biçimde belirli değilse, faaliyetlerin niteliği, işletmenin yasal durumu ve finansal tabloların hangi para birimi ile ifade edildiği kısaca açıklanmalıdır.

8. Finansal tablolardaki maddelerin miktarları ve sınıflamalarını açık bir biçimde anlaşılabilir duruma getirmek için gerekli görülürse ek bilgiler verilmelidir. Verilecek kararlara etki edebilecek derecede önemli olan maddeler, diğer maddeler kapsamında verilmeyip ayrı bir biçimde belirlenmelidir.

9. Finansal tablolarda önceki dönemle uyumlu rakamlar sunulmalıdır.

BELİRLİ AÇIKLAMALAR (BİLANÇO)

GENEL OLARAK

10. Aşağıdaki açıklamalar yapılmalıdır.

a) Varlıkların tasarrufunda bulunan kısıtlamalar,

b) Borçlar karşılığında verilen teminat

c) Emeklilik maaş ve tazminatlarının ödenmesi ile ilgili karşılık ayırma yöntemleri

d) Şarta bağlı varlıklar ve şarta bağlı borçlar, olanaklı ise tutarlarının da verilmesi,

e) Geleceğe dönük yapılan sabit sermaye yatırımı

DURAN VARLIKLAR

11. Taşınmazlar, tesis ve donanım: Aşağıdaki maddeler açıklanmalıdır:

- a) Arazi ve binalar
- b) Tesis ve donanım
- c) Uygun bir biçimde belirlenmiş diğer varlık grupları,
- d) Birikmiş amortismanlar

Kiralama yolu ile elde bulundurulmuş ve taksitle satın alınmış varlıkların ayrı açıklamaları yapılmalıdır.

12. Diğer duran varlıklar: Aşağıdaki maddeler, birbirinden ayrı olarak açıklanmalıdır. Eğer olanaklı ise amortisman yöntemi ve dönemi ile dönem içinde kayıtlardan çıkarmalar da her bir madde için ayrı olarak verilmelidir.

- a) Uzun dönemli yatırımlar
Bağımlı şirketlerdeki yatırımlar
İlgili şirketlerdeki yatırımlar
Listeye girmiş şirketlere yapılmış yatırımların piyasa değeri finansal tablolarda kayıtlı buldukları değerlerden farklı ise piyasa değerlerinin belirtilmesi
- b) Uzun dönemli alacaklar
Alacak hesapları ve senetleri - ticari
Yöneticilerden alacaklar
Grup içi alacaklar (1)
İlgili şirketlerden alacaklar
Diğer

- c) Peştemallık
- d) Patentler, ticari markalar ve benzeri varlıklar
- e) Kuruluş giderleri, reorganize giderleri ve peşin ödenmiş vergiler gibi aktifleştirilmiş harcamalar

DÖNEN VARLIKLAR

13. Aşağıdaki maddeler birbirinden ayrı olarak açıklanmalıdır.

a) Kasa

Kasa, eldeki para mevcudunu ve bankalardaki cari ve diğer hesapları kapsar. Derhal kullanılabilir durumda olmayan nakit mevcutları örneğin, kambiyo sınırlamaları nedeniyle dış ülkelerdeki bankalarda dondurulmuş bakiyeler kasa dışında bırakılır.

b) Uzun dönemli yatırımlar dışındaki pazarlanabilir hisse senedi ve tahviller

Piyasa değerleri, eğer finansal tablolarda kayıtlı değerlerden farklı ise açıklanmalıdır.

c) Alacaklar

Alacaklar ve alacak hesapları - ticari
Yöneticilerden alacaklar
Grup içi alacaklar
İlgili şirketlerden alacaklar
Diğer alacaklar ve önceden ödenmiş giderler

d) Stoklar

UZUN DÖNEMLİ BORÇLAR

14. Aşağıdaki maddeler, bir yıl içinde ödenecek kısımları hariç, birbirinden ayrı olarak açıklanmalıdır.

- a) Teminatlı borçlar
- b) Teminatsız borçlar
- c) Grup içi borçlar
- d) İlgili şirketlere olan borçlar

Faiz hadleri, geri ödeme vadeleri, ilgili sözleşmeler, likiditasyon durumunda ikinci derecede ödenecek olanlar, hisse senedine çevrilebilme özellikleri ve amorti edilmemiş prim ve iskontolar özetlenmiş bir biçimde verilmelidir.

KISA DÖNEMLİ BORÇLAR

15. Aşağıdaki maddeler birbirinden ayrı olarak açıklanmalıdır.

- a) Banka borçları ve açık krediler
- b) Uzun dönemli borçların kısa dönemde ödenecek kısımları
- c) Borçlar
 - Borç hesapları ve senetleri - ticari
 - Yöneticilere borçlar
 - Grup içi borçlar
 - İlgili şirketlere olan borçlar
 - Ödenecek dividantlar
 - Diğer borçlar ve ödenecek giderler

DiĞER BORÇLAR VE KARŞILIKLAR

16. Diğer borçlar, karşılıklar ve ödenecek giderler kapsamında bulunan önemli maddeler ayrı olarak açıklanmalıdır. Bu gibi maddelerin örnekleri, ödenecek vergiler, önceden elde edilen gelir ve kıdem tazminatı karşılıklarıdır.

SERMAYE

17. Aşağıdaki açıklamalar birbirinden ayrı olarak yapılmalıdır.

a) Hisseli sermaye

Her bir hisseli sermaye grubu için:

İhraç edilebilir, ihraç edilmiş ve yürürlükteki hisselerin sayısı ve miktarı (2)

Ödenmemiş sermaye

Her bir hissenin nominal veya sözleşme gereği konulmuş değeri

Dönem içinde hisseli sermaye hesaplarında görülen hareketler

Dividant dağıtımında ve sermayenin geri ödenmesinde bulunan ayrıcalık hakları, üstün olma durumları ve kısıtlamalar

Arta kalan birikmiş üstün hisse senetlerine ödenecek dividantlar

Yeniden satın alınan hisseler

Kullanma hakkı verilerek gelecekte ihraç edilmek için elde tutulan hisseler ve hisselerin satışı ile ilgili satış zamanı ve miktarları dahil, yapılmış sözleşmeler

b) Dönem içinde kaydedilen hareketler dahil olmak üzere diğer sermaye kalemleri ve aşağıdakilerin dağıtımında bulunan kısıtlamalar,

Nominal değerinde ödenmiş sermaye (primli hisse)

Yeniden değerlendirme sonucu çıkan fazlalık

Dağıtılmamış kârlar

BELİRLİ AÇIKLAMALAR - GELİR TABLOSU

18. Aşağıdaki bilgiler açıklanmalıdır:

a) Satışlardan veya diğer faaliyetlerden elde edilen hasılat

b) Amortisman

- c) Faiz geliri
- d) Yatırımlardan elde edilen gelir
- e) Faiz gideri.
- f) Vergiler
- g) Olağanüstü giderler
- h) Olağanüstü gelirler
- i) Önemli görülen grup içi işlemler
- j) Net gelir.

BAŞLAMA TARİHİ

19. Bu Uluslararası Muhasebe Standardı, 1 Ocak 1977'de başlayan ve sonraki dönemleri kapsayan finansal tablolar için geçerlidir.

(1) Bu bildiri "grup içi" terimi kullanılırken finansal tablolarda şunlar arasındaki işlemlerin ve bu işlemler sonucu ortaya çıkmış hesap bakiyelerinin de sunulması gereğine değinilmektedir:

- a) Ana şirket ve bağımlı şirketleri,
- b) Bağımlı şirket ile ana şirketi veya gruptaki diğer bağımlı şirketler,

(2) Yürürlükteki hisseler (kasa hisseleri) dışında elde bulundurulmuş hisselerdir. Kasa hisseleri bir şirketin satışa çıkardığı hisselerinden bir kısmını satmayıp elinde tuttuğu hisse senetleridir ve yasalarca yeniden satışa çıkarılabilir. Bu uygulamaya bazı ülkelerde izin verilmez.

EK: 2

31.12.1982 VE 31.12. 198. TARİHLİ
BİLANÇOLAR

A K T İ F

Dönen Varlıklar		
Kasa ve Bankalar	.....	.....
Pazarlanabilir Kıymetler	.....	.....
Alacaklar		
Ticari alacaklar	.....	.....
Şüpheli alacaklar karşılıkları	<u>.....</u>	<u>.....</u>
Ticari alacaklar (net)	.....	.....
Diğer alacaklar	.....	.....
Stoklar		
Hammadde ve malzemeler	.....	.....
Yarı mamuller	.....	.....
Mallar	.....	.....
Diğer dönen varlıklar	<u>.....</u>	<u>.....</u>
Dönen Varlıklar Toplamı	.....	.....
Duran Varlıklar	.....	.....
Arsalar	.....	.....
Binalar	.....	.....
Makina ve tesisler	.....	.....
Demirbaş ve diğer	<u>.....</u>	<u>.....</u>
Birikmiş amortismanlar	.....	.....
Duran Varlıklar (net)	<u>.....</u>	<u>.....</u>
Diğer Varlıklar		
İştirakler	.....	.....
Depozitolar	.....	.....
Diğer	<u>.....</u>	<u>.....</u>
Diğer Varlıklar Toplamı	<u>.....</u>	<u>.....</u>
AKTİF TOPLAMI	<u>.....</u>	<u>.....</u>
NAZIM HESAPLAR		

P A S İ F

Kısa Vadeli Borçlar		
Banka borçlar	.....	.....
Ticaret borçları	.....	.....
Diğer kısa vadeli borçlar	<u>.....</u>	<u>.....</u>
Kısa vadeli borçlar toplamı	.....	.....
Uzun vadeli borçlar	.....	.....
Banka borçları	.....	.....
Şahıs ve Ticarethanelere borçlar	.....	.....
Tahviller	<u>.....</u>	<u>.....</u>
Uzun vadeli borçlar toplamı	.....	.....
Öz Varlık		
Kayıtlı Sermaye	.....	.....
Ödenmemiş kısım	<u>.....</u>	<u>.....</u>
Ödenmemiş sermaye	.....	.....
İhtiyatlar	<u>.....</u>	<u>.....</u>
Öz Varlık Toplamı	.....	.....
Dönem Kârı (zararı)	.....	.....

PASİF TOPLAMI

.....
.....

NAZIM HESAPLAR

EK: 3

31.12.198. 'DE SONA EREN
GELİR TABLOLARI

Brüt Satışlar	.....	.....
İade ve İskontolar	.....	.....
	<u>.....</u>	<u>.....</u>
Net Satışlar	.....	.....
Satılan mallar maliyeti	.....	.....
	<u>.....</u>	<u>.....</u>
Brüt kâr	.....	.....
Dönemsel giderler	.....	.....
	<u>.....</u>	<u>.....</u>
Faaliyet kârı	.....	.....
Diğer gelirler	.....	.....
	<u>.....</u>	<u>.....</u>
Diğer giderler	.....	.....
Faiz giderleri	.....	.....
Diğer	.....	.....
	<u>.....</u>	<u>.....</u>
Bilanço kârı	.....	.....
Vergiler	.....	.....
	<u>.....</u>	<u>.....</u>
Vergilerden sonra net kâr	.....	.....
Dağıtılacak kâr payları	.....	.....
	<u>.....</u>	<u>.....</u>
İhtiyata ayrılan kâr	.....	.....
Dolaşımdaki hisse senedi adedi	.....	.....
Hisse başına kazanç	.....	.....
Hisse başına kâr payı	.....	.....

EK: 4

FON AKIMI TABLOLARI

Fonların Kaynakları

Faaliyetlerden yaratılan Fonlar

Net kâr	.....	.....
Amortismanlar	.....	.....
Dönen varlıklarda azalışlar	.....	.....
Duran varlıklarda azalışlar	.....	.....
Diğer varlıklarda azalışlar	.....	.....
Kısa süreli borçlarda artışlar	.....	.....
Uzun süreli borçlarda artışlar	.....	.....
Hisse senedi ihraçları	<u>.....</u>	<u>.....</u>
Toplam Kaynaklar	.....	.....

Fonların Kullanımları

Dönen varlıklarda artışlar	.....	.....
Duran varlıklarda artışlar	.....	.....
Diğer varlıklarda artışlar	.....	.....
Kısa süreli borç azalışları	.....	.....
Uzun süreli borç azalışları	.....	.....
Dağıtılan kâr payları	<u>.....</u>	<u>.....</u>
Toplam Kullanımlar	.....	.....

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI

FİNANSAL DURUMDA DEĞİŞMELER TABLOSU

G İ R İ Ş

1. Bu bildiri, belirli bir dönemde bir işletmenin faaliyetlerini finanse etmek için sağladığı kaynakları ve bu kaynakların kullanıldığı yerleri özetleyen bir finansal tablonun sunulmuş biçimini ele almaktadır. "Finansal Durumda Değişmeler Tablosu" ismi bu amaçla düzenlenen bir finansal tabloyu ifade etmektedir (1).

AÇIKLAMA

2. Finansal durumda değişmeler tablosu çoğu kez bilanço ve gelir tablosu ile birlikte finansal tablolar kapsamı içinde sunulmaktadır. Böyle bir tablonun finansal tablolar arasında dahil edilmesi bilgi verilen dönemde bir işletmenin faaliyetlerinin daha iyi anlaşılabilmesine yardımcı olur.

3. Finansal durumda değişmeler tablosu genellikle gelir tablosu, bilanço ve ilgili notlarının içerdiği finansal bilgilere dayanılarak düzenlenir. Ancak finansal durumda değişmeler tablosunda sunulan bilgiler diğer iki tabloda kullanılabilir bir biçimde bulunmamaktadır. Finansal durumda değişmeler tablosunda sunulan bilgilerle diğer tablolardaki bilgiler arasında geçişi sağlamak amacıyla genellikle ek bilgiler verilir.

4. Bu tür tablolar düzenlenirken "Fonlar" terimi genellikle para, para ve para benzerleri veya işletme sermayesi anlamlarında kullanılmaktadır. Bir finansal durumda değişmeler tablosu sunulurken fon teriminin hangi anlamda kullanıldığı açıklıkla belirtilmelidir.

FAALİYETLER SONUCU SAĞLANAN VE FAALİYETLERDE KULLANILAN FONLAR

5. Bir işletmenin faaliyetleri sonucu sağlanan veya faaliyetlerinde kullanılan fonlar finansal durumda değişmeler tablosunda ayrı bir başlık altında sunulur. Bu bilgi işletmenin faaliyetleri sonucu fon yaratma gücünün ne olduğunu veya faaliyetlerine ne ölçüde fon kullandığını ortaya koyar.

6. Bir işletmenin normal faaliyetleri dışında kalan işlemleri gelir tablosunda çoğunlukla normal faaliyetleri ile ilgili işlemlerinden ayrı bir biçimde sunulur. Bu uygulama finansal tabloların yararını arttırmaktadır. Benzer nedenlerle, bu tür işlemler finansal durumda değişmeler tablosunda da ya ayrı başlıklar altında ya da tek bir tutar halinde sunulur. Bu bildiride bu tür işlemlere "olağan dışı işlemler" ismi verilmiştir.

7. Bir işletmenin faaliyetleri sonucu sağlanan ve faaliyetlerinde kullanılan fonların sunulmasında değişik biçimler kullanılabilir. Genellikle kullanılan bir yöntem net geliri (zararı) verip daha sonra dönem içinde fon hareketine neden olmayan hasılat ve giderlerle (örneğin, amortisman) ilgili ayarlamaları yapmaktadır. Bir başka seçenek dönem içinde fon sağlayan hasılatlar ile başlayıp daha sonra bu tutardan fon hareketine neden olan maliyetler ve giderleri düşmektedir. Kalan tutar faaliyetler sonucu sağlanan fonlar biçiminde nitelendirilir.

8. Olağan dışı işlemler finansal durumda değişmeler tablosunda ayrı başlık altında sunulurken bu işlemler de dönem içinde neden olduğu fon hareketlerine göre bir ayarlama ya tabi tutulur.

DIĞER FON KAYNAKLARI VE KULLANIM YERLERİ

9. Diğer fon kaynakları ve kullanım yerleri faaliyetler sonucu sağlanan ve faaliyetlerde kullanılan fonlardan ayrı bir başlık altında sunulur. Bu tür fonların örnekleri aşağıdadır:

- a) Duran varlıkların satışından doğan fon girişleri,
- b) Duran varlık satın alınmasından doğan fon çıkışları,
- c) Nakten veya diğer varlıklar karşılığında ödenen kâr payları,
- d) Uzun dönemli borçlanma yoluyla sağlanan fonlar,
- e) Uzun dönemli borçların itfası ve geri ödenmesi,
- f) Sermaye arttırımı karşılığında nakit veya diğer varlık girişleri,
- g) Sermaye azaltılması amacıyla satın alınan hisse senetleri karşılığında nakit veya diğer varlık çıkışları,

10. Bir işletmenin bazı finansal işlemleri bir tür taşınır değerin diğer bir türü ile değiştirilmesini içerir. Bu tür değiştirmeler taşınır değer karşılığında yapılacak ödemenin bir başka taşınır değerin ihracı ile yapılmış olabilir. Böyle bir durum işletmenin finanslama ve yatırım faaliyetlerinin bir parçası olduğundan bu tür işlemler finansal durumda değişmeler tablosunda yer almalıdır.

Bu tür işleme örnek olarak tahvil borcuna karşılık hisse senedi verilmesi gösterilebilir.

11. Finansal durumda değişmeler tablosundan amaçlanan yararın sağlanabilmesi için her tür işlemin yatırım ve finanslama yönlerini ayrı ayrı açıklamak gerekmektedir. Örneğin, bir

duran varlığın satın alınmasından doğan fon çıkışları ayrı ayrı açıklanmalıdır. Bir diğer örnek te tahvil veya hisse senedi ihraç edilerek bir varlık satın alınmasıdır. Bu durumda da ihraç edilen tahvil ve hisse senetleri ile satın alınan varlık ayrı ayrı açıklanmalıdır.

BİRLEŞİK (KONSOLİDE) FİNANSAL DURUMDA DEĞİŞMELER TABLOSU

12. Birleşik (Konsolide) bilançonun ve birleşik gelir tablosunun sunulması durumunda finansal durumda değişmeler tablosunun da birleştirilmiş bir biçimde sunulması gerekir. Ancak, bazı durumlarda ana şirketin finansal durum tablosunu da diğer finansal tablolarla birlikte sunmak yararlıdır.

Net Yatırım Değeri Yöntemi (Equity Method) Kullanılarak Muhasebeleştirilmiş Hisseli Yatırımlar (İştirakler)

13. Yavru şirkete yapılmış hisse senedi yatırımı, (iştirak) net yatırım değeri yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmiş ise sağlanan gelirin finansal durumda değişmeler tablosunda işleme tutulmasında iki yöntem bulunmaktadır.

14. Ana şirketin fonlar tablosunda faaliyetlerden sağlanan ve kullanılan fonlar arasında sadece yavru şirketten nakten, ya da alacak şeklinde elde edilmiş kâr payları gösterilebilir. Bu yöntem, yavru şirket tarafından dağıtılmamış kâr paylarının ana şirketçe kullanılamayacağı varsayımına dayanmaktadır. Bu yöntemde, paragraf 7'de açıklanan ayarlamalar, yavru şirketten ana şirkete gelen fakat fonları etkilemeyen gelirleri de içine alacaktır.

15. Buna karşılık, paragraf 14'teki yöntem yerine dağıtılmış olsun, ya da olmasın, yavru şirket kârlarından ana şirkete düşen payın toplamı, fonlar tablosunda ana şirkette faa-

liyetlerden sağlanan ve kullanılan fonlarda herhangi bir ayarlama yapmak gerekmez. Bu yöntemde, yavru şirket kârlarından ana şirketin payına düşmüş olan ve fakat ona ödenmemiş bulunan kâr payları tutarının da ayrıca bir fon kullanımı olarak gösterilmesi gerekecektir.

YAVRU ŞİRKETLERİN SATINALINMASI VEYA SATILMASI (2)

16. Yavru şirketlerin satın alınması veya satılması finansal durumda değişmeler tablosunda tek bir tutar halinde sunulabilir. Bir diğer seçenek de satın alınan veya satılan her bir varlık ve borç unsurlarını tabloda fon kaynağı ve kullanımı olarak işlem gören diğer varlık ve borç kalemleri içinde sunmaktır.

17. Yavru şirketlerin satın alınması veya satılması ile ilgili olarak belirtilen her iki sunuş biçiminde de aşağıdaki bilgiler ya finansal durumda değişmeler tablosunda ya da açıklayıcı notlarda verilmelidir:

- a) Yavru şirketin toplam satın alma veya satış fiyatı,
- b) Satın alma veya satış fiyatının para ve para benzerleri karşılığında ödenmiş kısmı,
- c) Satın alınan veya satılan yavru şirketin sahip olduğu para ve diğer işletme sermayesi kalemlerinin tutarı,
- d) Satın alınan veya satılan yavru şirketin sahip olduğu diğer varlık ve borçların ana gruplar itibariyle tutarları.

SUNUŞ BİÇİMİ

18. Finansal durumda değişmeler tablosunun sunuluşunda değişik biçimler kullanılmaktadır. Örneğin, tablo fon kaynaklarının fon kullanımlarına eşit olarak gösterildiği bir biçimde

düzenlenebilir. Bir diğer sunuş biçimi de fon kaynak ve kullanım yerleri arasındaki farkı göstermektir. Bu durumda para ve para benzerlerindeki veya işletme sermayesindeki net artış veya azalışlar ortaya konmuş olur. Tüm işletmeler için geçerli ve kullanabilecekleri bir sunuş biçimi bulunmamaktadır. Ancak, her işletme içinde bulunduğu koşullara göre en fazla bilgiyi içeren sunuş biçimini seçmektedir.

19. Finansal durumda değişmeler tablosunda işletme sermayesindeki net değişme tek bir tutar halinde sunulduğunda, genellikle işletme sermayesini oluşturan kalemlerdeki değişmelerde ayrı ayrı ek bilgiler şeklinde açıklanmaktadır.

(1) Bu Bildiride "Finansal Durumda Değişmeler Tablosu" ifadesi kullanılmıştır; bazı ülkelerde "Fonların Kaynağı ve Kullanımı Tablosu" veya benzeri bir isim kullanılmaktadır.

(2) Birleşmeler (mergers) veya hisse senetlerinin bir grupta toplanması (pooling of interests) gibi şirket katılmalarında uygulanmaz.

EK: 6
TOE
TÜRK OTOMOTİV
ENDÜSTRİLERİ A.Ş.

1975-1976 Yılları Bilançolarını Sunar

A K T İ F	1975	1976
A. Kasa ve Bankalar	25.849.323,-	32.338.744,-
B. Alacaklar	219.553.896,-	389.155.637,-
C. Verilen Avanslar	9.307.087,-	20.435.746,-
D. Dış Siparişler	95.375.709,-	138.692.414,-
E. Stoklar	181.133.637,-	250.551.532,-
F. Diğer Dönen Varlıklar	2.191.028,-	4.271.852,-
Dönen Varlıklar Toplamı	533.410.680,-	835.445.925,-
A. Tasarruf Bonoları	1.863.280,-	1.768.680,-
B. Maddi Duran Varlıklar	66.692.516,-	99.616.078,-
Sabit Kıymetler Maliyet Bedeli	120.218.319,-	162.530.453,-
Birikmiş Amortismanlar (-)	53.525.803,-	62.914.375,-
Duran Varlıklar Toplamı	68.555.796,-	101.384.758,-
A K T İ F T O P L A M I	601.966.476,-	936.830.683,-
P A S İ F	1975	1976
A. Alınan Krediler	245.720.085,-	419.750.636,-
B. Borçlar	61.050.449,-	93.634.071,-
C. Alınan Avanslar	17.217.830,-	44.812,-
D. Vergi, Resim, Harç ve Kesintiler	18.141.479,-	36.015.823,-
E. Diğer	1.192.598,-	3.260.024,-
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamı	343.322.441,-	552.705.366,-
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	75.000.000,-	175.633.285,-
A. Ödenmiş Sermaye	150.000.000,-	150.000.000,-
B. Kanuni Yedek Akçe	14.055.401,-	14.653.399,-
C. Yatırım İndirimi	-	6.389.677,-
D. Dönem Kârı	19.588.634,-	37.448.956,-
Öz Kaynaklar Toplamı	183.644.035,-	208.492.032,-
P A S İ F T O P L A M I	601.966.476,-	936.830.683,-

TÜRK OTOMOTİV ENDÜSTRİLERİ A.Ş.
Gelir Tablosu (Kâr-Zarar)

	<u>1975</u>	<u>1976</u>
Gayri Safi Satış Hasılatımız	504.967.320,-	851.741.995,-
Hasılattan indirimler		
İadeler	1.083.635,-	1.048.078,-
Gider Vergileri	<u>36.892.517,-</u>	<u>54.523.812,-</u>
Safi Satış Hasılatı	466.981.168,-	796.170.105,-
Satışların Maliyeti	<u>410.042.684,-</u>	<u>734.398.691,-</u>
Gayri Safi Satış Kârı	46.938.484,-	61.771.414,-
FaaliyetDışı Hasılat ve Kârlar	<u>1.048.465,-</u>	<u>621.437,-</u>
Faaliyet Dışı Gider ve Zararlar		
Faiz Giderleri	19.082.094,-	18.702.933,-
Mamul Garanti Giderleri	1.562.264,-	2.735.979,-
Diğer Gider ve Zararlar	<u>7.753.956,-</u>	<u>3.504.984,-</u>
D Ö N E M K Â R I	<u>19.588.635,-</u>	<u>37.448.955,-</u>